



تقييم ممارسات المراجعة الخارجية لمهام إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة

د. هشام زغلول إبراهيم

وكيل وزارة بالجهاز المركزي للمحاسبات

hisham_zaghlol@hotmail.com

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية

كلية التجارة – جامعة دمياط

المجلد الثالث - العدد الثاني - الجزء الثاني - يوليو ٢٠٢٢

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

إبراهيم، هشام زغلول (٢٠٢٢). تقييم ممارسات المراجعة الخارجية لمهام إدارة الموارد البشرية

بالوحدات العامة. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة
دمياط، ٣(٢)، ٩٢٩ - ٩٨٢.

رابط المجلة: <https://cfdj.journals.ekb.eg/>

د. هشام زغول إبراهيم

تقييم ممارسات المراجعة الخارجية لهام إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة

د. هشام زغول إبراهيم

الملخص:

هدف البحث بصفة رئيسة دراسة وتقييم ممارسات المراجعة الخارجية المؤداة من جانب الجهاز المركزي للمحاسبات. وبشكل أكثر تحديداً أنظمة مراجعة الأداء المطبقة - وبيان مدى توفيرها منهجية لرقابة أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة للرقابة"؛ وتحقيقاً لهدف البحث اعتمد الباحث على أسلوب الحصر الشامل لمجتمع البحث والمتمثل في الإدارات المسؤولة عن/ والمكلفة بالرقابة على الأداء "مراجعة الأداء" بالجهاز المركزي للمحاسبات وعددهم ثلاث إدارات مركزية، واعتمدت على عدة وسائل لجمع البيانات من أهمها: الدراسة المكتبية، الفحص والتدقيق، والاستقصاء القائم على المقابلات الشخصية، وتم معالجة البيانات التي أفرزتها قوائم الاستقصاء باستخدام برنامج SPSS - Version 20. وتوصل البحث إلى نتيجة وهي: قبول الفرض الإحصائي الرئيس القائل بأنه: " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين منهجية الرقابة على أداء إدارة الموارد البشرية وبين أنظمة مراجعة الأداء المطبقة من جانب الجهاز المركزي للمحاسبات". وعلى إثر هذه النتيجة؛ كانت الإجابة على تساؤل البحث "بعدم كفاية ممارسات المراجعة الخارجية المؤداة من جانب الجهاز المركزي للمحاسبات - أنظمة مراجعة الأداء المطبقة- بشأن توفير منهجية لرقابة أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة للرقابة". وأوصي الباحث القائمين على أمر الجهاز المركزي للمحاسبات بضرورة السعي نحو الحصول على تفويض قانوني يضمن تركيز أكبر على مراجعة أداء إدارة الموارد البشرية؛ وتضمين تقارير الرقابة على الأداء والأطر والأدلة الرقابية - المنظمة للرقابة على الأداء الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات - مؤشرات قياس فعالية وكفاءة واقتصادية أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة للرقابة"؛ فضلاً عن تضمين الأطر والأدلة الرقابية إرشادات أكثر تفصيلاً لمراجعة أداء إدارة الموارد البشرية.

الكلمات الرئيسية المفتاحية: المراجعة الخارجية، المراجعة الخارجية العامة، مراجعة الأداء الخارجية العامة، الجهاز المركزي للمحاسبات، مراجعة أداء إدارة الموارد البشرية.

مقدمة:

ترجع نشأة الرقابة المالية "الرقابة على استخدام الأموال العامة بالوحدات العامة" إلى نشأة الدولة، وملكيته للمال العام وإدارته نيابة عن الشعب؛ فمع تطور وظيفة الدولة اتسع نشاط الإدارة؛ وازداد حجم المال العام، وبرزت الحاجة لمزيد من الرقابة التي تكفل المحافظة على المال العام، ومراقبة القائمين على إدارته، وبيان مدى التزامهم بالقوانين واللوائح والقواعد المالية المعمول بها بشكل باتت معه الرقابة المالية خير عون للدولة في متابعة تنفيذ خططها في مراحلها المختلفة، والكشف عن أي انحراف ومعالجته وتقويمه بالسرعة الممكنة لكي تحقق الخطط أهدافها من خلال استخدام إمكانياتها المتاحة، خاصة بعد الإتيان إلى الفصل بين السلطات الثلاث: سلطة تشريعية، سلطة تنفيذية، سلطة قضائية وما أوجده هذا التنظيم من ضرورة ملحة للرقابة تحقيقاً للترابط والتنسيق بين ممارسات هذه السلطات لاختصاصاتها.

هذا وقد فوضت السلطة التشريعية الكثير من صلاحياتها إلى السلطة التنفيذية على أن تقدم الأخيرة حساب ختامي لبيان واقع تصرفاتها المالية إلى السلطة التشريعية لمراجعتها والتحقق من سلامتها، ولعدم تمكن السلطة التشريعية من ممارسة مهام الرقابة "المراجعة" بنفسها فقد عهدت بهذه المهمة إلى هيئة مستقلة عن السلطة التنفيذية، فاتجهت غالبية الدول إلى إنشاء أجهزة وهيئات متخصصة في ممارسة الرقابة "المراجعة" أطلق عليها اسم "الأجهزة العليا للرقابة المالية" على أن تعرض هذه الأجهزة النتائج التي تتوصل إليها عن طريق هذه الرقابة على السلطة التشريعية في تقرير خاص يعد لهذا الغرض يتضمن ملاحظات ونتائج المراجعة والتوصيات الخاصة بالتدابير التي يجب اتخاذها.

وفي ذلك الشأن أكدت دراسة (Inácio & Cumbe , 2018) علي المساءلة عن استخدام الأموال العامة في المنظمات العامة باعتبارها أحد ركائز الإدارة الجيدة للمال العام؛ وأحد الجوانب الحيوية للحكومة الذي يسمح للمواطنين العاديين في المجتمع المدني بالإطلاع على أداء تلك المنظمات التي تخضع لرقابة الحكومة نيابة عن الشعب، بشكل بات خضوع تلك المنظمات العامة لتدقيق محكم وإخضاع المسؤولين عن الإدارة للمحاسبة عن الأنشطة الموكلة إليهم أمراً طبيعياً؛ خاصة مع أهمية الدور الذي يلعبه التدقيق العام "المراجعة الخارجية المنفذة من جانب الأجهزة العليا للرقابة المالية" في بيئة الأعمال؛ إذ يعزز الاستخدام الجيد والفعال للأموال العامة والتنفيذ السليم للأنشطة الإدارية، ونظام الحكم الرشيد الذي يسعى إلى تحقيق التماسك الدائم بين الجهات المعنية وشرائح المجتمع، فضلاً عن توصيل نتائج عملية المراجعة للسلطات العامة وعامة الجمهور من خلال نشر التقارير.

يقوم الجهاز المركزي للمحاسبات بدور فعال في مجال المراجعة والذي يتميز بالمهنية والمساءلة باعتباره آلية أساسية من آليات الرقابة في جمهورية مصر العربية والتي تعمل على حماية المال العام فهو المراجع الخارجي العام، وقد أنشئ الجهاز عام ١٩٤٢ بموجب القانون رقم

د. هشام زغلول إبراهيم

٥٢ لسنة ١٩٤٢ المعدل بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٤٦ الخاص بإنشاء أول كيان مستقل للرقابة على المال العام تحت مسمى "ديوان المحاسبة" لتكون مهمته الرقابة المالية على إيرادات الدولة ومصروفاتها؛ ثم تتابعت القوانين المنظمة لعمل الديوان، كما تتابع تغيير الاسم وتوسيع الاختصاصات إلى أن اتخذ اسم "الجهاز المركزي للمحاسبات" بموجب القانون رقم ١٢٩ لسنة ١٩٦٤. وبات الجهاز يعمل حالياً تحت مظلة القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ المعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ باعتباره هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية عامة تتبع رئيس الجمهورية هدفها الرقابة على أموال الدولة وأموال الأشخاص العامة الأخرى من خلال ممارسة ثلاثة رقابات: الرقابة المالية، والرقابة على الأداء "مراجعة الأداء"، والرقابة القانونية على أن تعرض نتائجها في التقارير الرقابية التي يصدرها.

(القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ المعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨، المادتان رقما ٢٤١، ١٩٩٨)

مشكلة البحث:

تواجه الوحدات العامة- الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز المركزي للمحاسبات- تحديات جمة فرضت نفسها على بيئة العمل الداخلية والخارجية لتلك الوحدات؛ بشكل لا تستطيع معه أن تعمل دون معرفة نواحي القوة والضعف في بيئتها الداخلية، وكذلك معرفة الفرص والتحديات في بيئتها الخارجية. وتعد إدارة الموارد البشرية بتلك الوحدات من أكثر الإدارات تفاعلاً مع بيئتها الداخلية والخارجية، حيث يحتل العنصر البشري مكانة متميزة في اكتساب الميزة التنافسية وخلق القيم المتزايدة والمترجمة عبر الزمن؛ وهو تحدي يحتم على تلك الوحدات العامة اكتساب رهاناته باعتباره المورد والاحتياج في نفس الوقت وركيزتها في تحقيق نجاحاتها وتنفيذ أهدافها. الأمر الذي جعل من الاستثمار فيه مشروعاً مجدياً يحمل في طياته مردودية تزيد من قابلية استخدامه. لذلك تعمل إدارة الموارد البشرية جاهدة على تنمية وتطوير مواردها البشرية وحسن توجيهها وبناء قدراتها من خلال سياساتها المختلفة "استراتيجيات إدارة الموارد البشرية" بتصميم برامج لاستقطاب واختيار وتعيين وتدريب وتقييم أداء وضمن سلامة ورعاية وإدارة علاقات العاملين بهدف زيادة فعاليتها وتحقيق رضاهم عن العمل وصولاً إلى أعلى كفاءة إنتاجية ممكنة، على أن يتم تتبع أدائها وتقييمه بشكل دائم ومستمر بما يضمن تحقيق أداء فعال للقوى العاملة.

يرتبط وفاء إدارة الموارد البشرية - بالجهات الخاضعة للرقابة - بمسؤولياتها هذه بنشأة التزامات تجاه الأفراد والمنظمة وتحمل تكاليف وأعباء مالية؛ كما أن إخفاقها في الوفاء بتلك الالتزامات قد يحول دون تحقيق نتائج ايجابية من إنتاجية أعلى، وأداء أفضل، وربحية متزايدة. وعلى إثر تزايد هذه المسؤوليات (وما يتبعها من آثار ايجابية على الجهات الخاضعة للرقابة بأسرها حال تنفيذها على الوجه الأكمل؛ أو آثار سلبية حال إخفاقها في الوفاء بتلك الالتزامات) وما تفرضه من تزايد النفقات والتكاليف لأدائها؛ باتت فعالية وكفاءة واقتصادية استراتيجيات إدارة الموارد

د. هشام زغلول إبراهيم

البشرية أمراً ملحاً؛ خاصة وأن تحقيق هذه الجهات للفعالية والكفاءة والاقتصاد في الأداء وإدامتها لا يمكن تصوره دون الاعتماد على استراتيجيات مناسبة لإدارة مواردها البشرية؛ مما دفع بالمُنظَرين والممارسين على حد سواء نحو البحث في طرق وتقنيات تدقيق ومراجعة إدارة الموارد البشرية وممارساتها كمنهجاً تسييراً جديداً يبحث في التميز في الأداء باعتماد النظرة الحديثة للمورد البشري كمورد استراتيجي وأخذ كبعد في الإدارة الاستراتيجية لمهامها وأنشطتها. (نوريه، ٢٠١٧).

وفي ذلك الشأن أوصت دراسة كل من (مولوج، مولوج، ٢٠١٨) بضرورة ممارسة وتبني الجهات موضع التطبيق مراجعة إدارة الموارد البشرية للأهمية البالغة له والفوائد المتوقعة من تطبيقه؛ إذا تُوكد على الدور الحيوي لرأس المال البشري، وتساعد على مراقبة القائمين على إدارته وبيان مدى التزامهم بالقوانين واللوائح والقواعد المالية المعمول بها، وتضمن استخدامه الاستخدام الأمثل، ومن ثم الاستخدام الأمثل للأموال العامة المستثمرة فيه؛ فهي من أهم طرق تشخيص المشكلات والعقبات التي تواجه المنظمات في تنفيذ خططها الاستراتيجية؛ إذ تتضمن تحليلاً مفصلاً لكافة جوانب أداء أنشطة إدارة الموارد البشرية بمنظمات الأعمال حيث تكشف نقاط الضعف والقوة؛ وتقدم تقييم عن السياسات والإجراءات ذات الصلة بإدارة الموارد البشرية بما يكفل المحافظة على المال العام.

هذا وعلى إثر أهمية ممارسة وتطبيق مراجعة إدارة الموارد البشرية في منظمات الأعمال بات لزاماً على الجهاز المركزي للمحاسبات - بإعتباره المراجع الخارجي العام الرقيب على الشؤون المالية للدولة إيراداً وصرفاً- إجراء مراجعة الأداء على استراتيجيات إدارة الموارد البشرية بالجهات الخاضعة للرقابة كوحدات عامة "دراسة وتقييم مدى فعالية وكفاءة واقتصادية هذه الاستراتيجيات" على أن يكون قوامها ومنهجها: دليل إجرائي يوضح الخطوط العريضة لإجراءات مراجعة الأداء على مهام وأنشطة إدارة الموارد البشرية في ضوء نصوص قانونية داعمة لهذا النوع من المراجعة في هذا المجال المتخصص يمكن من خلالها لمراجعي الأداء: مراجعة الفعالية بقياس مدى القدرة على تحقيق الهدف الرئيس لكل مهمة من مهامها أو نشاط من نشاطاتها. ومراجعة الكفاءة بقياس نتائج مجموعة النشاطات ذات الصلة بكل منها وبيان مدى كفاءة إدارة المال العام، ومراجعة اقتصادية أدائها بقياس المدى المناسب لتكلفة أدائها دون الإخلال بالجودة؛ على أن تقترن تلك الإجراءات بمجموعة مؤشرات مالية وغير مالية تقيس جوانب الأداء الثلاثة لكل مهمة ونشاط من مهام ونشاطات إدارة الموارد البشرية والتي تزداد أهميتها ومدلولها متى فُورنت بمثلتها لدي المنافسين وبمتوسطات النشاط. الأمر الذي حدا بالباحث لإجراء دراسة لتقييم ممارسات المراجعة الخارجية المؤداه من جانب الجهاز المركزي للمحاسبات لبيان مدى كفاية أنظمة مراجعة الأداء المطبقة بشأن توفير منهجية لرقابة أداء مهام وأنشطة إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة لرقابته".

د. هشام زغلول إبراهيم

وبناء عليه يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤل الرئيس التالي:

"مدى كفاية ممارسات المراجعة الخارجية المؤداة من جانب الجهاز المركزي للمحاسبات - أنظمة مراجعة الأداء - بشأن توفير منهجية لرقابة أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة (الجهات الخاضعة للرقابة)؟"

يتفرع من هذا التساؤل الرئيس ثلاثة تساؤلات فرعية وهي:

- مدى تضمين قانون الجهاز المركزي للمحاسبات الصادر بالقانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ المعدل بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ نصوص قانونية داعمة لمراجعة أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة للرقابة"؟
- مدى تضمين الأطر والأدلة الرقابية المعمول بها في أنظمة مراجعة الأداء المطبقة من جانب الجهاز المركزي للمحاسبات مؤشرات قياس فعالية وكفاءة واقتصادية أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة للرقابة"؟
- مدى تضمين تقارير الرقابة على الأداء الصادرة عن أنظمة مراجعة الأداء المطبقة من جانب الجهاز المركزي للمحاسبات مؤشرات قياس فعالية وكفاءة واقتصادية أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة للرقابة"؟

هدف البحث:

يهدف البحث بصفة رئيسة إلى دراسة وتقييم ممارسات المراجعة الخارجية المؤداة من جانب الجهاز المركزي للمحاسبات - أنظمة مراجعة الأداء المطبقة - وبيان مدى توفيرها منهجية لرقابة أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة للرقابة".

وتحقيقاً لهذا الهدف الرئيس تم استيفاء الجوانب الثلاثة التالية:

- استقراء تحليلي لنصوص قانون الجهاز المركزي للمحاسبات الصادر بالقانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ المعدل بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ بشأن مدى توفيره نصوص قانونية داعمة لمراجعة أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة للرقابة".
- استقراء تحليلي للواقع العملي لممارسات الجهاز المركزي للمحاسبات معبراً عنها ب: الأطر والأدلة الرقابية المعمول بها في أنظمة مراجعة الأداء المطبقة بشأن مدى توفيرها مؤشرات قياس فعالية وكفاءة واقتصادية أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة للرقابة".
- استقراء تحليلي للواقع العملي لممارسات الجهاز المركزي للمحاسبات معبراً عنها ب: تقارير رقابة الأداء الصادرة عن أنظمة مراجعة الأداء المطبقة بشأن مدى توفيرها مؤشرات قياس فعالية وكفاءة واقتصادية أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة للرقابة".

فروض البحث:

يقوم البحث على الفرض الرئيس التالي:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين منهجية الرقابة على أداء إدارة الموارد البشرية وبين أنظمة مراجعة الأداء المطبقة من جانب الجهاز المركزي للمحاسبات".

ويتمتع من الفرض الرئيس مجموعة فروض فرعية؛ وهي:

- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توافر نصوص قانونية داعمة لمراجعة أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة للرقابة" وبين قانون الجهاز المركزي للمحاسبات الصادر بالقانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ المعدل بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ المنظم لعمل أنظمة مراجعة الأداء المطبقة من جانب الجهاز المركزي للمحاسبات.
- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توافر مؤشرات قياس فعالية وكفاءة واقتصادية أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة للرقابة" وبين الأطر والأدلة الرقابية بأنظمة مراجعة الأداء المطبقة من جانب الجهاز المركزي للمحاسبات.
- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توافر مؤشرات قياس فعالية وكفاءة واقتصادية أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة للرقابة" وبين تقارير الرقابة على الأداء الصادرة عن أنظمة مراجعة الأداء المطبقة من جانب الجهاز المركزي للمحاسبات.

أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من أهمية العنصر البشري في منظمات الأعمال عامة وفي الوحدات العامة بوجه خاص فهو المحدد الرئيسي لمدى نجاحها في أداء أعمالها وتحقيق أهدافها. بشكل باتت معه الحاجة الملحة للمراجعة الخارجية العامة المؤداة من جانب الجهاز المركزي للمحاسبات - ذات القدر الأكبر من الموضوعية والحياد في التشخيص- لقياس مدى فعالية وكفاءة واقتصادية استراتيجيات إدارة مواردها البشرية بمثابة طوق النجاة لهذه الوحدات العامة "الجهات الخاضعة للرقابة" إذا أرادت البقاء والاستمرار والتكيف في بيئة الأعمال المحيطة.

حدود البحث:

- وعلى إثر تساؤلات البحث (الرئيسية والفرعية) يمكن ترسيم حدود البحث في الآتي:
- تقتصر ممارسات المراجعة الخارجية على المراجعة الخارجية العامة المؤداة من جانب الجهاز المركزي للمحاسبات باعتباره المراجع الخارجي العام "الحكومي".
- تقتصر المراجعة الخارجية العامة المؤداة من جانب الجهاز المركزي للمحاسبات على مراجعة الأداء كأحد أنواع المراجعة التي يمارسها.

د. هشام زغلول إبراهيم

- تقتصر الوحدات العامة على الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز المركزي للمحاسبات من جانب القطاعات العاملة بالإدارات المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقييم الأداء الثلاثة المسؤولة عن / والمكلفة بمراجعة الأداء.

تنظيم البحث:

لتحقيق هدف البحث تم تقسيم ما تبقى من البحث على النحو التالي:

- ١- التأصيل العلمي لموضوع البحث.
- ٢- دراسة وتقييم أنظمة مراجعة الأداء المطبقة بالجهاز المركزي للمحاسبات.
- ٣- نتائج وتوصيات البحث ودراسات وأبحاث مقترحة.

١- التأصيل العلمي لموضوع البحث

١/١ عرض وتحليل الدراسات السابقة.

يمكن للباحث؛ استعراض بعض الدراسات السابقة العربية والأجنبية ذات الصلة بموضوع البحث - بهدف الوقوف على أوجه النقص في هذه الدراسات وأوجه اختلافها عن موضوع البحث- وتحليل وتصنيف هذه الدراسات إلى ثلاث مجموعات على النحو التالي:

١/١/١ دراسات تناولت المراجعة الخارجية العامة من جانب الأجهزة العليا للرقابة.

▪ دراسة (Karabayev et al, 2021)

بمعنوان: "The Role of External Public Audit in Ensuring the Financial Stability of the Budgets of Developing Countries." دور المراجعة العامة الخارجية في تعزيز الاستقرار المالي لموازانات الدول النامية. **هدفت** الدراسة تحديد دور المراجعة العامة الخارجية في ضمان الاستقرار المالي لموازانات البلدان النامية من خلال تقييم رقابة الحكومات على كافة نفقات الموازنة العامة للدولة. **واستخدمت** الدراسة مجموعة من الأساليب المنهجية: تحليل المؤشرات والمعاملات النسبية، والمقارنة الأفقية والرأسية، وطرق الفروق المطلقة والنسبية، وطرق النمذجة الاقتصادية والرياضية.... وغيرها. **وتوصلت** الدراسة لعدة نتائج كان من أهمها: تحدد المراجعة العامة الخارجية القدرة على تنفيذ الأنشطة المالية من قبل السلطات الإقليمية، وتكشف عن إمكانية اتخاذ قرارات إدارية فعالة تضمن الاستهلاك الرشيد للاستثمار والموارد الأخرى؛ وعلى الرغم من تنوع أساليب الرقابة الحكومية، فقد تم تعزيز التكيف المنهجي للهيئات العليا للرقابة في مختلف البلدان مع المتطلبات العامة. **وأوصت** الدراسة بإنشاء آليات مراجعة حكومية حال الانتقال من عملية إعداد الموازنة إلى مبادئ فعالية استخدام أموال الموازنة وذلك لتحديد

د. هشام زغلول إبراهيم

درجة الأهداف والغايات والنتائج الاجتماعية والاقتصادية المخططة؛ وتشمل هذه الآليات مراجعة فعالية استخدام أموال الموازنة.

▪ دراسة (Cicek & Dikmen, 2021)

بعنوان: "External Audit and Fiscal Transparency: An Empirical Analysis." المراجعة الخارجية والشفافية المالية: تحليل تطبيقي. هدفت الدراسة فحص العوامل الاجتماعية والاقتصادية، والسياسية والمؤسسية المؤثرة على المراجعة الخارجية في إطار دولي مقارن، وبيان تأثير المراجعة الخارجية على الشفافية المالية. واستخدمت الدراسة مسح الموازنة المفتوحة الذي نشرته مشاركته الموازنة الدولية في عام ٢٠١٧ لقياس المراجعات الخارجية ومراجعة الشفافية المالية على مستوى ١١٥ دولة كعينة الدراسة - تقع في مناطق جغرافية مختلفة ولها مستويات مختلفة من الدخل، وسياسية الأنظمة والهيكل المالية، ومستويات الديمقراطية- باعتباره المقياس المستقل والمقارن الوحيد في العالم للشفافية على نطاق واسع، وانخفض عدد مفرداتها إلى ١٠٧ دولة بسبب البيانات غير الكافية في المتغيرات الأخرى؛ واعتمدت الدراسة على الفروض التالية وهي:

- توجد علاقة إيجابية ذات دلالة بين المراجعة الخارجية وبين الشفافية المالية.
- توجد علاقة إيجابية ذات دلالة بين المراجعة الخارجية وبين مستوي الديمقراطية.
- توجد علاقة إيجابية ذات دلالة بين المراجعة الخارجية وبين نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي.
- توجد علاقة إيجابية ذات دلالة بين المراجعة الخارجية وبين الرقابة التشريعية على الموازنة.
- توجد علاقة إيجابية ذات دلالة بين المراجعة الخارجية وبين تنوع رقابة الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.
- توجد علاقة إيجابية ذات دلالة بين المراجعة الخارجية وبين النموذج القضائي للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.
- توجد علاقة إيجابية ذات دلالة بين المراجعة الخارجية وبين الدين الحكومي.
- توجد علاقة إيجابية ذات دلالة بين المراجعة الخارجية وبين التوازن الحكومي.

وتوصلت الدراسة إلى نتيجة رئيسة وهي: صحة الفروض الستة الأولى للدراسة، وعدم صحة كل من الفرضين السابع والثامن. وأوصت الدراسة باستخدام بيانات المسح في منظمات دولية أخرى بشكل يوفر فرصة لمعالجة القضية من منظور واسع ومختلف.

▪ دراسة (Demeke, 2020)

بعنوان: "Determinants of External Audit Effectiveness: The Case of Amhara National Regional State Bureaus." - محددات فعالية المراجعة الخارجية: حالة مكاتب الولاية الوطنية الإقليمية "أمهرة". **هدفت الدراسة** معرفة محددات فعالية المراجعة الخارجية عند أداء المراجع الخارجي واجباته ومسؤولياته وفحص أهم هذه المحددات بولاية أمهرة في دولة أثيوبيا كدراسة حالة، وتمثل مجتمع الدراسة في المؤسسات العامة الإقليمية بولاية أمهرة (مكاتب، وكالات، ...) والتي يتم تمويل موازاناتها بالكامل من خلال الحكومة الإقليمية وعددها ٤١ مؤسسة. وتم تحديد حجم العينات العشوائية البسيطة وعددها ٣٧ مكتباً باستخدام معادلة Taro Yamane؛ تم الاعتماد على أسلوب: المقابلات؛ وقائمة الاستبيان والتي تم توزيعها على عدد ٣٥ أفراد من كل مكتب بإجمالي ١١١ مفردة. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: تلعب المراجعة الخارجية دوراً مهماً في توفير معلومات متوازنة وبناءة ومفيدة وواقعية تحفز الحوكمة الرشيدة والرقابة الداخلية وإدارة المخاطر ومسؤوليات الإدارة وأداء التدقيق الداخلي في القطاع العام من خلال حماية الأصول العامة وضمان نظام إدارة مالية جيد؛ كما تؤثر هذه المحددات على المراجعة الخارجية تنازلياً على النحو التالي: إدارة المخاطر، نظام الرقابة الداخلية، المراجعة الداخلية، مسؤوليات الإدارة العليا، الحوكمة الرشيدة. وأوصت الدراسة بضرورة إنشاء لجنة مراجعة تشمل أعضاء غير تنفيذيين؛ تقوية الحلقة الضعيفة لنظام الرقابة الداخلية مقترن بأنظمة عقوبة قوية، تفعيل دور وسائل الإعلام في استجواب مديري كل منظمة الذين فشلوا في إنشاء وصيانة إجراءات نظام للرقابة الداخلية؛ وأخيراً التأكد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية السريعة لتنفيذ توصيات مراجعي الحسابات.

▪ دراسة (Boiywo et al, 2018)

بعنوان: "Effect Of External Audit Outcomes On Financial Performance Of County Government Of Nakuru, Kenya." - تأثير نتائج المراجعة الخارجية على الأداء المالي لحكومة مقاطعة ناكورو، في كينيا. **هدفت الدراسة** تحديد تأثير نتائج المراجعة الخارجية على الأداء المالي لحكومات المقاطعات مع التركيز على مقاطعة ناكورو. وتمثل مجتمع الدراسة في موظفي الإدارتين: العليا والمتوسطة في الإدارة المالية في حكومة مقاطعة ناكورو، وتم أخذ عينة من ٨٠ موظفاً، واعتمدت الدراسة على قائمة الاستقصاء؛ وتمثل الفرض الرئيس في الآتي: " لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لنتائج المراجعة الخارجية على الأداء المالي لحكومة مقاطعة ناكورو بكينيا."، وتوصلت الدراسة إلى نتيجة رئيسية وهي: تمتع نتائج المراجعة الخارجية بعلاقة إيجابية قوية مع الأداء المالي لحكومة مقاطعة ناكورو وتؤثر بشكل إيجابي عليه. وأوصت الدراسة بأن تقدم الإدارة المالية

في حكومة مقاطعة ناكورو التدريب المستمر لمسؤوليها لضمان تبني أفضل الممارسات في المراجعة، وتنفيذ أنظمة إدارة مالية جيدة بما في ذلك أنظمة الرقابة الداخلية لضمان سجلات وحسابات محفوظة جيداً متاحة بسهولة عند طلب المعلومات من قبل المراجعين الخارجيين.

بناء على ما تقدم؛ يمكن للباحث إيجاز أهم النتائج المستخلصة من تحليل المجموعة الأولى من الدراسات السابقة؛ بقدر اتفاق هذه المجموعة مع موضوع البحث في جانب واحد وهو تقييم فعالية وكفاءة ممارسات المراجعة الخارجية العامة التي تمارسها الأجهزة العليا للرقابة بقدر ما اتسعت الاختلافات فيما بين هذه الدراسات وموضوع البحث؛ حيث تناولت هذه الدراسات محددات فعالية وكفاءة ممارسات المراجعة الخارجية العامة من جانب الأجهزة العليا للرقابة، وبيان مدى تأثيرها على الجانب المالي الحكومي برمته للكيانات الخاضعة للرقابة بالدول موضع التطبيق، ودون التركيز على أداء إدارة معينة بذاتها؛ فهي بذلك تعد مراجعة مالية خارجية عامة كأحد أنواع المراجعة التي تمارسها تلك الأجهزة، وهو ما يجعل هذه الدراسات تختلف عن موضوع البحث من حيث (نوع المراجعة، والجهة المنوط لها القيام بعملية المراجعة، ونطاق التطبيق) وهو تقييم ممارسات مراجعة الأداء المؤداة من جانب الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية على إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة.

٢/١/١ دراسات تناولت مراجعة الأداء الخارجية العامة من جانب الأجهزة العليا للرقابة.

▪ دراسة (Andrianto et al, 2021)

بعنوان: "Assessing the development of performance audit methodology in the supreme audit institution: The case of Indonesia." تقييم تطوير منهجية مراجعة الأداء بالجهاز الأعلى للرقابة: دراسة حالة أندونيسيا. **هدفت الدراسة** تقييم تطوير منهجية ممارسات مراجعة الأداء بالجهاز الأعلى للرقابة بأندونيسيا من خلال الإجابة على التساؤلات التالية: ما هي مجموعة العوامل الرئيسة التي تؤثر على تطوير عمليات مراجعة الأداء بالجهاز الأعلى للرقابة بأندونيسيا؟ ما هي أنواع منهجية مراجعة الأداء المتبعة؟ ما هي الأساليب التطويرية المستخدمة في مراجعة الأداء؟ استخدمت الدراسة أسلوب: تحليل المحتوى (تقارير مراجعة الأداء المنشورة خلال الفترة من عام ٢٠١٦ إلى ٢٠٢٠؛ تقارير مراجعة النظر، وأدلة وإرشادات مراجعة الأداء الصادرة عن الجهاز الأعلى للرقابة بأندونيسيا)، والمقابلات الشخصية مع كبار مراجعي الأداء بالجهاز الأعلى للرقابة بأندونيسيا. وتوصلت الدراسة إلى مايلي: يتأثر تطوير مراجعة الأداء في الجهاز الأعلى للرقابة بأندونيسيا - بما في ذلك تطوير إرشادات المراجعة- بعدة عوامل رئيسة منها: تطبيق القانون المالي الجديد الأندونيسي؛ وتنفيذ الإدارة المالية العامة الجديدة، والمساعدة المؤداة من بعض الأجهزة العليا للرقابة المالية الأخرى؛ ومراجعة النظراء، فضلاً عن تأثير الندوات وورش العمل والتدريب والدورات القصيرة على تطوير قدرة مراجع الأداء. وأوصت الدراسة بتحسين

د. هشام زغلول إبراهيم

منهجية مراجعة الأداء بالجهاز الأعلى للرقابة الأندونيسي؛ واعتماد أساليب أكثر تعقيداً لمراجعة الأداء، مثل تحليلات البيانات الضخمة، واعتماد عمليات مراجعة الحوكمة... وبدون اعتماد مثل هذه الأساليب، قد لا يتم إضفاء الطابع المؤسسي على عمليات مراجعة الأداء الفعالة في المستقبل.

▪ دراسة (Desmedt et al, 2017)

بعنوان: "Impact of performance audit on the Administration: - A Belgian study (2005-2010)."
الفترة من عام ٢٠٠٥ إلى ٢٠١٠. هدفت الدراسة تقييم ممارسات عمليات مراجعة الأداء المؤداة من جانب ديوان المراجعة البلجيكية والتي أجريت خلال الفترة من عام ٢٠٠٥ إلى ٢٠١٠ على إدارة المنظمات الحكومية الفيدرالية؛ وبيان تأثيرها والعوامل التي ساهمت في هذا التأثير إن وجدت؟؛ وتمثل مجتمع الدراسة في موظفي الخدمة المدنية في عدد ٤٤ كياناً بالحكومة الفيدرالية البلجيكية خضع لعمليات مراجعة الأداء خلال تلك الفترة. وتمثلت عينة الدراسة (١٤٨) مفردة تم تحديدها من قبل سلطات هذه الكيانات. وكانت أداة جمع البيانات هي قائمة الاستقصاء؛ وخضع للتحليل عدد ٤٧ استبياناً صالحاً للاستخدام (معدل الاستجابة ٣٢٪). وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج كان من أهمها: تؤثر عمليات مراجعة الأداء التي أجراها ديوان المحاسبة البلجيكي خلال الفترة من عام ٢٠٠٥ إلى ٢٠١٠ تأثيراً محدوداً على الكيانات الخاضعة للرقابة؛ فلم تؤدي إلى تغييرات جذرية بتلك الكيانات، وكانت طبيعة التأثير مفاهيمية أكثر منها إستراتيجية أو مفيدة؛ وكان من بين العوامل التي لها تأثير من ضئيل إلى ملموس هي: العلاقات مع المراجع (مثل: سيولة الاتصالات، والانفتاح الذي أظهره المراجعون، والاعتراف بمصداقية وشرعية المراجعين من قبل هذه الكيانات) والصفات المنسوبة إلى التوصيات (المناسبة والواقعية والقابلة للتطبيق) تبدو مهمة. وأوصت الدراسة بضرورة التأكيد على أهمية عمليات المراجعة التعاونية مع إيلاء مزيد من الاعتبار والإهتمام لسياق الكيانات الخاضعة للرقابة.

▪ دراسة (Torres et al, 2016)

بعنوان: "Are Performance Audit Useful? A Comparison of EU Practice -"
هل تعد مراجعة الأداء مفيدة؟ مقارنة بين ممارسات الاتحاد الأوروبي". هدفت الدراسة تقييم ممارسات مراجعة الأداء بتحديد أنماطها المختلفة وقياس أثرها في أوروبا من خلال دراسة كيفية ومدى تنفيذ توصيات مراجعة الأداء. واستخدمت الدراسة قائمة الاستقصاء، وتمثل مجتمع الدراسة في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ومنظمات المراجعة الإقليمية في الاتحاد الأوروبي بواقع ٢٩ جهازاً أعلى للرقابة المالية والمحاسبة، وبواقع ٨٣ منظمة مراجعة إقليمية. وبلغت عينة الدراسة ١٢ جهازاً أعلى للرقابة المالية والمحاسبة، وديوان

د. هشام زغلول إبراهيم

المحاسبة الأوروبية بمعدل استجابة ٤٤٪، و٤٢ منظمة مراجعة إقليمية بمعدل الاستجابة ٥٠,٦٪، وتوصلت الدراسة إلى مايلي: يعد الإطار القانوني هو الشرط الضروري، ولكن غير كاف لعمليات مراجعة الأداء لإحداث تأثير، ويمثل غيابها نقصاً للإرادة السياسية التي تؤدي إلى نقص الموارد التي يمكن من خلالها تنفيذ عمليات مراجعة الأداء. ويعد تنفيذ توصيات المراجعة هو الشرط الكافي وخلاف ذلك، تصبح عمليات مراجعة الأداء مصدر هدر ويمكن استغلال الموارد المتاحة بشكل أفضل لأغراض أخرى، فضلاً عن توافر مؤشرات تكلفة ومقاييس للأداء وأهداف محددة لدى بعض الكيانات الخاضعة للرقابة تسمح لمنظمات المراجعة الإقليمية والأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بتنفيذ مراجعة الفعالية والكفاءة والاقتصاد بسهولة أكبر. كما يعد النموذج الأنجلو الأمريكي ليس هو النهج الوحيد في الاتحاد الأوروبي الذي يجب تنفيذه لممارسة مراجعة الأداء وتنفيذ التوصيات، ولكنه لا يزال النموذج الذي يتم الرجوع إليه في كثير من الحالات. وأوصت الدراسة بضرورة التنفيذ المباشر لتوصيات مراجعة الأداء من قبل الكيانات الخاضعة للرقابة ومتابعة تنفيذها.

بناء على ما تقدم؛ يمكن للباحث إيجاز أهم النتائج المستخلصة من تحليل المجموعة الثانية من الدراسات السابقة؛ بقدر اتفاق هذه المجموعة الثانية من الدراسات مع موضوع البحث في جانب واحد وهو تقييم فعالية وكفاءة ممارسات مراجعة الأداء الخارجية العامة التي تمارسها الأجهزة العليا للرقابة بقدر ما اتسعت الاختلافات فيما بين هذه الدراسات وموضوع البحث؛ حيث تناولت محددات تطوير تلك الممارسات بالدول موضع التطبيق، وبيان مدى تأثيرها على الأداء الحكومي برمته للكيانات الخاضعة للرقابة من جانب الأجهزة العليا للرقابة بالدول موضع التطبيق، ودون التركيز على أداء إدارة معينة بذاتها؛ وهو ما يجعل هذه الدراسات تختلف عن موضوع البحث من حيث (نطاق التطبيق والجهة المنوط لها القيام بعملية المراجعة) وهو تقييم ممارسات مراجعة أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة المؤداة من جانب الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية.

٣/١/١ دراسات تناولت مراجعة أداء (كفاءة وفعالية) إدارة الموارد البشرية.

■ دراسة (عبد المنعم، ٢٠٢١).

بعنوان "أثر كفاءة وفعالية إدارة الموارد البشرية على الرقابة التنظيمية في قطاع البنوك الحكومية بمصر: دراسة تطبيقية على بنك القاهرة". هدفت الدراسة بيان أثر كفاءة وفعالية إدارة الموارد البشرية على الرقابة التنظيمية بينك القاهرة؛ وتمثل مجتمع الدراسة في قطاع البنوك الحكومية، وطُبقت الدراسة على بنك القاهرة؛ وتم اختيار عينة عشوائية من موظفي البنك من فروع محافظتي القاهرة والجيزة (بإجمالي ٤٩ فرعاً منها ٣٧ فرعاً بمحافظة القاهرة، و ١٢ فرعاً بمحافظة الجيزة) عدد مفرداتها ٣٨٤ مفردة (موزعة على الفروع وفقاً لنسبة عدد الفروع منسوبة للعدد الإجمالي بالمحافظتين بواقع ٢٨٨ مفردة في فروع القاهرة

بنسبة ٧٥٪، ٩٦ مفردة في فروع الجيزة بنسبة ٢٥٪) وُزعت عليهم استثمارات استبيان بطريقة إلكترونية خضعت جميعها للتحليل الإحصائي؛ وتوصلت الدراسة إلى نتيجة وهي: وجود علاقات تأثير معنوية بين كل من: كفاءة إدارة الموارد البشرية؛ وفاعلية إدارة الموارد البشرية (كمتغيران مستقلان) على الرضاقة التنظيمية للبنك (كمتغير تابع) بشقيها: رضاقة الإجراءات ورضاقة الهيكل التنظيمي؛ وأوصت الدراسة بضرورة وضع معايير لقياس كفاءة وفاعلية أداء إدارة الموارد البشرية؛ واستخدام أنظمة وبرمجيات لقياسها في كافة أنشطة إدارة الموارد البشرية؛ فضلاً عن وضع استراتيجية لإدارة الموارد البشرية تعتمد على هذه المعايير تربط بين سياسات الموارد البشرية وتلك الاستراتيجية من خلال مؤشرات أداء تقيس مستوى الترابط على أن يتم متابعتها دورياً.

▪ دراسة: (Acharya et al, 2020)

بعنوان: "Mapping Human Resource Audit System in the Vuca World: An Empirical Study On Perception Of Hr Managers In Maharashtra"

رسم خرائط نظام مراجعة الموارد البشرية في بيئة عدم التأكد: دراسة تطبيقية حول تصور مديري الموارد البشرية في ولاية Maharashtra. هدفت الدراسة ببيان فهم كيفية إدراك متخصصي الموارد البشرية لتطور وظيفة مراجعة الموارد البشرية ومدى ملاءمتها لتقييم فعالية نظام الموارد البشرية. تمثل مجتمع الدراسة في مديري الموارد البشرية العاملين في مؤسسات صناعية مختلفة؛ واستخدمت الدراسة أسلوب العينة وبلغ حجم عينة الدراسة ١٠٥ مفردة. واعتمدت على أسلوب الاستبيان في جمع البيانات، وتم تحليل البيانات باستخدام SPSS. وتوصلت الدراسة لعدة نتائج كان من أهمها:

- تجري المنظمات مراجعة منتظمة لإدارة الموارد البشرية رغماً عن أنها ليست إلزامية كالمراجعة المالية.
- تلعب عملية مراجعة إدارة الموارد البشرية دوراً مهماً في تحقيق الأهداف التنظيمية، ولكنها تحتاج إلى تحديث لمواكبة التطورات السريعة لأنظمة الموارد البشرية في البيئة غير المؤكدة.
- يمكن أن تعزز التقنيات المتقدمة مثل: (التعلم الآلي Machine Learninartificial - intelligence الذكاء الصناعي، Block chain تسجيل المعاملات التحويلية) عملية مراجعة إدارة الموارد البشرية.
- سيؤدي تنفيذ التقنيات المتقدمة إلى جعل دور مراجع إدارة الموارد البشرية دوراً استراتيجياً أكثر من كونه تشغيلياً، ووظيفة مراجعة إدارة الموارد البشرية أكثر شفافية وأسرع وأكثر موثوقية.
- وأوصت الدراسة بضرورة أن يكون أخصائي الموارد البشرية على دراية بكل مزايا وعيوب الحلول التكنولوجية.

■ دراسة (Oza, 2020)

بعنوان: "Impact Of Human Resource Audit Practices On The Performance Of Employees: A Study Of IT Professionals In Gujarat"

تأثير ممارسات مراجعة الموارد البشرية على أداء الموظفين: دراسة لمتخصصي تكنولوجيا المعلومات في جوجارات. هدفت الدراسة معرفة تأثير ممارسات مراجعة الموارد البشرية على أداء متخصصي تكنولوجيا المعلومات في ولاية جوجارات من خلال دراسة مناخ ممارسات مراجعة إدارة الموارد البشرية والبيئة في قطاع تكنولوجيا المعلومات في ولاية جوجارات، وتقييم العوامل التي تؤثر على تلك الممارسات لمعرفة العلاقة بينها وبين أداء متخصصي تكنولوجيا المعلومات. وتمثل مجتمع الدراسة في متخصصي تكنولوجيا المعلومات في جوجارات. وتكونت عينة الدراسة من ١١٠ مفردة من متخصصي تكنولوجيا المعلومات في عدد ٤ شركات تكنولوجيا المعلومات؛ واستخدمت الاستبيانات الإلكترونية لجمع البيانات؛ وتمثل الفرض الرئيس للدراسة في الآتي: "لا يوجد تأثير كبير لمراجعة الموارد البشرية على أداء الموظفين مع العوامل الفردية/الشخصية"؛ وتوصلت الدراسة إلى رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل "يوجد تأثير كبير لمراجعة الموارد البشرية على أداء الموظفين مع العوامل الفردية / الشخصية". وأوصت الدراسة بتعزيز مراجعة الموارد البشرية كنشاط طوعي لدائرة الجودة بين الشركات لصالح الموظفين والشركات والمجتمع ككل؛ ودراسة تأثيرها على تنمية رأس المال الفكري في شركات مجال المعرفة بشكل يساعد في بناء إدارة المعرفة الجيدة.

■ دراسة (إبراهيم، ٢٠٢٠)

بعنوان "نموذج مقترح لحوكمة الموارد البشرية في المنظمات العربية". هدفت الدراسة صياغة نموذج لتطبيق حوكمة الموارد البشرية في الدول العربية؛ واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي- باعتبارها دراسة ذات طبيعة استكشافية ومفاهيمية؛ وكذلك نظرية ما قبل النظرية لهذا المجال نظراً لحدائث مجال البحث نسبياً في الأدبيات العربية- في محاولة للوصول لتوصيات ربما تساهم في صياغة نموذج موحد لتطبيق حوكمة إدارة الموارد البشرية؛ وتوصلت الدراسة إلى نموذج لحوكمة أنشطة وممارسات إدارة الموارد البشرية يعتمد - بصورة مؤقتة- على مبادئ حوكمة الشركات: الشفافية والمسائلة.... وغيرها وعلى افتراض وجود نماذج ناجحة عالمياً في إدارة الموارد البشرية واسترشاداً بمعايير ISO 30400 وفروعها- والتي ليست بها اختلافات كبيرة متعلقة بالثقافة أو التقاليد أو الدين وهي أمور غير مدرجة في قوانين العمل العربية. وأوصت الدراسة بتطوير وتحديث الأطر والتشريعات القانونية سواء المحلية أو القانون الدولي مثل: قانون إدارة الموارد البشرية لحكومة دبي رقم ٨ لعام ٢٠١٨؛ وتطوير الإجراءات والقوانين ذات الصلة بإدارة الموارد البشرية في ظل السياق الملاحظ من جانب الجهات الدولية كالمنظمة الدولية لتوحيد القياس (ISO) في صياغة معايير لحوكمة الموارد البشرية - لأغراض

د. هشام زغلول إبراهيم

التمويل وتقليل مساحات الاختلاف في إطار لتكامل المصالح بين أصحاب المصلحة- والتي يمكن استخدامها كإطار لتطبيق حوكمة الموارد البشرية في الدول العربية؛ فضلاً عن ضرورة اتباع المعايير والمواصفات والتقارير الفنية في مجال إدارة الموارد البشرية التي وضعتها (ISO) في ظل عدم الاتفاق بين الدول في تحديد قواعد أو إجراءات محددة بشأن أنشطة إدارة الموارد البشرية.

▪ دراسة (Singh, 2019)

بعنوان: "Impact of Human Resource Audit on Employee Efficiency and Affectivity An Analysis in Service Sector Organization" - أثر مراجعة الموارد البشرية في كفاءة وفعالية الموظف: تحليل في منظمة قطاع خدمي. **هدفت الدراسة** التركيز على أثر مراجعة الموارد البشرية في كفاءة الموظف وفعاليتيه. **وتوصلت الدراسة** إلى مايلي: تعد مراجعة الموارد البشرية وسيلة يمكن من خلالها للمنشأة قياس صحة وظيفة الموارد البشرية، وهي نشاط أساسي يقترح التقييم العادل والشفاف للقوى العاملة في المنشأة، ويساعد على سد الفجوة بين أصحاب العمل والموظفين، والتغلب على أي نزاع واضطراب يقاوم الأداء في المنشأة. وأوصت بالتطوير والتقييم الذاتي وتنمية المهارات باعتبارهم نهج مبرر للأداء التنظيمي.

▪ دراسة (Joshua, 2019)

بعنوان: "Assessment of the Role and Functions of Human: Resources Department in Small and Medium Scale Enterprise Companies in Ile – Ife, Osun" -تقييم دور ووظائف قطاع الموارد البشرية في شركات المشروعات الصغيرة والمتوسطة في ولاية Ile – Ife, Osun". **هدفت الدراسة** فحص دور ووظائف قطاع الموارد البشرية في مختلف شركات المشروعات الصغيرة والمتوسطة في ولاية Ile-Ife, Osun بنيجيريا، وكيفية تأثيرها على فعالية وكفاءة العاملين والإنتاجية الكلية للمنظمة. وتمثل **مجتمع الدراسة** في مديري الموارد البشرية والموظفين الآخرين في مختلف شركات المشروعات الصغيرة والمتوسطة في ولاية Ile-Ife, Osun؛ وتمثلت **عينة الدراسة** وعددها ١٠٠ مفردة تم اختيارها عشوائياً من عدد ٢٠ شركة في ولاية Ile-Ife, Osun تم اختيارها عمدياً؛ (٨٠ مفردة بواقع ٤ موظفين من فريق العمل في كل شركة؛ ٢٠ مفردة وهم رؤساء أقسام الموارد البشرية في الشركات المختارة). وتمثلت أدوات جمع البيانات في **المقابلات الشخصية، وقائمة الاستبيان**؛ تم توزيع ١٠٠ استمارة، رُدت منها ٩٥ استمارة خضعت للتحليل الإحصائي الوصفي. **وتوصلت الدراسة** إلى عدة نتائج كان من أهمها: وجود أدلة تدعم توافر وظائف إدارة الموارد البشرية وسهولة الوصول إليها من قبل موظفي المنظمات المختارة؛ تعد وظائف إدارة الموارد البشرية محورية لأي منظمة سواء كانت صغيرة أو متوسطة أو كبيرة لذلك

فهناك حاجة لتحسين قسم الموارد البشرية، وزيادة إنتاجيته. وأوصت الدراسة بضرورة خلق الوعي حول أهمية إدارة الموارد البشرية في المنظمات؛ فضلاً عن استشارة شركات الموارد البشرية لمزيد من التوجيه والاستعانة بمصادر خارجية لهم من أجل هيكل تنظيمي أقوى.

▪ دراسة (Alwehabie, 2017)

بعنوان "Criteria for Measuring the Efficiency and Effectiveness of Human Resources Management Strategy and its Relation to Institutional Performance at Al Rajhi Bank at Al Qassim in Saudi Arabia from the Employees' Point of View"- معايير قياس كفاءة وفعالية استراتيجية إدارة الموارد البشرية وعلاقتها بالأداء المؤسسي في مصرف الراجحي بمنطقة القصيم بالمملكة العربية السعودية من وجهة نظر الموظفين". **هدفت الدراسة** تحديد كفاءة وفعالية استراتيجية إدارة الموارد البشرية وعلاقتها بالأداء المؤسسي في مصرف الراجحي بالقصيم. وتكون مجتمع الدراسة من ١٧ فرعاً لمصرف الراجحي بمنطقة القصيم، وتم اختيار عينة عشوائية من العاملين في ٤ فروع منها. واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي القائم على المسح الميداني عن طريق الاستبيان والمقابلات. وتمثلت فروض الدراسة في مايلي:

- لا يوجد علاقة إيجابية بين كفاءة وفعالية تخطيط الموارد البشرية في مصرف الراجحي بمنطقة القصيم بالمملكة العربية السعودية وبين أدائهم المؤسسي.
- لا يوجد علاقة إيجابية بين كفاءة وفعالية الاختيار والتعيين في مصرف الراجحي بمنطقة القصيم بالمملكة العربية السعودية وبين أدائهم المؤسسي.
- لا يوجد علاقة إيجابية بين كفاءة وفعالية تدريب العاملين في مصرف الراجحي بمنطقة القصيم بالمملكة العربية السعودية وبين أدائهم المؤسسي.
- لا يوجد علاقة إيجابية بين كفاءة وفعالية تقييم أداء العاملين في مصرف الراجحي بمنطقة القصيم بالمملكة العربية السعودية وبين أدائهم المؤسسي.

وتوصلت الدراسة إلي: رفض فروض العدم وقبول الفروض البديلة بشكل يؤكد على وجود علاقة إيجابية بين كفاءة وفعالية تخطيط الموارد البشرية، وبين اختيارهم وتعيينهم وتدريبهم وتقييم أدائهم وبين أدائهم المؤسسي. وأوصت الدراسة القائمين على أمر البنوك السعودية بصفة عامة بضرورة الاستمرار في تخطيط مواردها البشرية في ضوء احتياجاتها المستقبلية؛ واختيار وتوظيف الموظفين على إثر اختباراتهم الشخصية ومقابلاتهم، وتصميم البرامج التدريبية لزيادة معارف الموظفين ومهاراتهم وقدراتهم وتعديل سلوكهم.

▪ دراسة (Kumari, 2017)

بعنوان: "A Study of Impact of HR Audit on Competency: Management - دراسة تأثير مراجعة الموارد البشرية على إدارة الكفاءات. هدفت الدراسة إلى بيان تأثير ممارسات مراجعة إدارة الموارد البشرية على أداء الموظفين في صناعات تكنولوجيا المعلومات المختارة في "Chennai". وتوصلت الدراسة لعدة نتائج كان من أهمها: تعد مراجعة إدارة الموارد البشرية مفيدة جداً لمواجهة التحديات وزيادة إمكانيات موظفي الموارد البشرية في المنشأة. فهي أداة تشخيص وليست إلزامية تساعد على تحديد ما تحتاجه المنشأة للتحسين. وستتمكن المنشآت التي لديها موارد بشرية على درجة عالية من الكفاءة من جني فوائد أكبر من خلال عملية المراجعة بشكل يؤثر على فعالية وظائف إدارة الموارد البشرية "إدارة الكفاءات". وأوصت الدراسة بضرورة تركيز المنشأة في مراجعة إدارة الموارد البشرية بشكل أساسي على التناوب الوظيفي والتخطيط الوظيفي.

▪ دراسة (Damaris, et al, 2016)

بعنوان: "Human Resource Audit And Its Influence On Service Delivery In State Corporations In Kenya" - مراجعة الموارد البشرية وتأثيرها على تقديم الخدمات في الشركات الحكومية في كينيا". هدفت الدراسة بصفة رئيسة إلى بيان مراجعة إدارة الموارد البشرية كمبادرة لإدارة الأداء وتأثيرها على تقديم الخدمات في الشركات الحكومية في كينيا. تمثل مجتمع الدراسة في (١٧٠) شركة حكومية في كينيا، وتم استخدام أسلوب العينات العشوائية الطبقية لاختيار عينة المبحوثين وعددها ١١٨ شركة بنسبة ٦٩٪. واستخدمت الاستبيانات لجمع البيانات. وكانت فرضية الدراسة: " لا يوجد تأثير جوهري لعمليات مراجعة الموارد البشرية على تقديم الخدمات في الشركات الحكومية في كينيا". توصلت الدراسة إلى نتيجة مؤداها: تؤثر مراجعة إدارة الموارد البشرية تأثيراً إيجابياً على تقديم الخدمات بين الشركات الحكومية في كينيا. وأوصت الدراسة بأن تتبنى الشركات الحكومية في كينيا عمليات مراجعة إدارة الموارد البشرية؛ فضلاً عن إجراء دراسة متكررة ليس على جميع الشركات الحكومية، ولكن على أساس نوع الشركات ضماناً لإمكانية مقارنة النتائج بين الفئات المختلفة لشركات الدولة وتحديد ما إذا كانت عمليات مراجعة إدارة الموارد البشرية تؤثر على تقديم الخدمات بنفس الحجم.

▪ دراسة (Akbar & Saleem, 2015)

بعنوان: "Evaluation the Role of Hr Audit in Organization: Effectiveness: Evidence from Banking Sector in Karachi - Pakistan" - دور مراجعة الموارد البشرية في فعالية المنظمة: دليل من القطاع المصرفي في كراتشي باكستان. هدفت الدراسة إلى تقييم دور مراجعة إدارة الموارد البشرية في فعالية المنظمة، حاولت الدراسة الإجابة على التساؤل التالي: " كيف تلعب مراجعة إدارة الموارد البشرية دوراً مهماً في زيادة

فعالية المنظمة معبراً عنها بالقطاع المصرفي في كراتشي باكستان؟"؛ وتمثل **مجتمع الدراسة** في متخصصي الموارد البشرية / المديرين العاملين في القطاع المصرفي في كراتشي باكستان. وتم اختيار **عينة محدودة** من متخصصي / مدراء إدارة الموارد البشرية في أقسام إدارة الموارد البشرية في أربعة بنوك في كراتشي باكستان اثنين من البنوك المحلية واثنين من البنوك الدولية. واعتمدت على **المقابلة** كوسيلة لجمع البيانات، وتوصلت الدراسة إلى **نتيجة مؤدها**: تعد مراجعة إدارة الموارد البشرية أداة فعالة لتقييم فعالية وكفاءة أنشطة الموارد البشرية وضبط جميع وظائفها؛ وأداة مهمة لنجاح المنظمة من خلال تنفيذها القوي، والسماح لها بتقييم الثغرات المحتملة، وزيادة التزام متخصصي الموارد البشرية تجاه التحسين المستمر.

بناء على ما تقدم؛ يمكن للباحث إيجاز أهم النتائج المستخلصة من تحليل **المجموعة الثالثة** من الدراسات السابقة؛ بقدر اتفاق هذه المجموعة الثالثة من الدراسات مع موضوع البحث وهو **(تقييم ممارسات مراجعة أداء "فعالية وكفاءة" إدارة الموارد البشرية)** في جانبين هما: **نوع المراجعة** وهي "مراجعة الأداء"؛ **ومجال التطبيق** "إدارة الموارد البشرية" بقدر ما تنوعت واتسعت الاختلافات فيما بين هذه الدراسات وموضوع البحث وذلك على النحو التالي:

- **تختلف الدراسة الوحيدة** التي تناولت مراجعة إدارة الموارد البشرية **مراجعة خارجية** من جانب الجهاز الأعلى بكينيا عن موضوع البحث في كونها تناولت تأثير مراجعة إدارة الموارد البشرية على **تقديم الخدمات** في الشركات الحكومية.
- كانت إحدى هذه الدراسات **دراسة نظرية مفاهيمية** ذات طبيعة استكشافية؛ وتختص بنوع معين من الرقابة الخارجية الحكومية وهي **حوكمة الإدارة** والتي تضم مجموعة القواعد والقوانين والأسس التي تضبط عمل الشركات وتحقق الرقابة الفعالة على مجلس إدارتها وتنظم العلاقات القائمة بينها وبين أصحاب المصلحة وذلك في سبيل تحقيق الشفافية والعدالة ومكافحة الفساد. وهي **تختلف في جوانبها** عن الرقابة الخارجية العامة الحكومية والتي تتم من جانب الأجهزة العليا للرقابة على أداء إدارة الموارد البشرية.
- تناول بعض هذه الدراسات تأثير عملية مراجعة أداء إدارة الموارد البشرية على كفاءة وفعالية **أداء العاملين**، وتناول البعض الآخر تأثيرها على **الأداء المؤسسي**؛ وتناولت دراسة ثالثة تأثيرها على **الرشاقة التنظيمية**؛ وبذلك فهي **تختلف كلياً** عن موضوع البحث.
- لم تحدد معظم هذه الدراسات نوع المراجعة أكانت مراجعة داخلية تتم من جانب المنظمة ذاتها، أم مراجعة خارجية تتم من جانب مؤسسة مراجعة خاصة كانت أو حكومية. ويعتقد الباحث أن **مفهوم المراجعة المعني** به هذه الدراسات هو **المراجعة الداخلية**- استناداً على ما ورد بمتن هذه الدراسات- من جانب فريق المراجعة الداخلية بالجهات محل التطبيق بشكل حال دون امتلاك عين أخرى محايدة (المراجعة الخارجية من جانب مراجع حكومي: الجهاز الأعلى للرقابة) للحصول على التفاصيل والبيانات- التي قد تبدو غير ذات أهمية من قبل المراجعين الداخليين بالجهة- والتي من شأنها تضيف قيمة لعملية مراجعة أداء إدارة الموارد البشرية على

د. هشام زغلول إبراهيم

غرار مراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات باعتباره المجال التطبيقي للبحث. وهو ما يجعل هذه الدراسات تختلف عن موضوع البحث من حيث (الجهة المنوط لها القيام بعملية المراجعة) وهو تقييم ممارسات مراجعة الأداء المؤداة من جانب الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية على إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة؛ وإن اتفقت في نطاق التطبيق " إدارة الموارد البشرية".

تؤكد النتائج المستخلصة من المجموعات الثلاثة من الدراسات السابقة سالف الذكر على ندرة - إن لم يكن غياب- دراسات تناولت تقييم ممارسات الأجهزة العليا للرقابة بشأن مراجعة أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة " الجهات الخاضعة للرقابة" وبيان مدى وجود علاقة بين منهجية الرقابة على أداء إدارة الموارد البشرية- قوامها إجراءات رقابية مدعومة بنصوص قانونية ومقترنة بمؤشرات مالية وغير مالية لقياس الفعالية والكفاءة والاقتصادية- وبين أنظمة مراجعة الأداء المطبقة بالأجهزة العليا للرقابة؛ وتدل على وجود فجوة بحثية كان لزاماً على الباحث العمل على تقليصها من خلال موضوع البحث بالتطبيق على الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية.

٢/١ توصيف متغيرات البحث.

١/٢/١ المراجعة الخارجية.

وفي شأن المراجعة الخارجية؛ فقد إتفقت بعض الدراسات:

(Demeke (2020) , Munene et al , 2016) على أنها: العملية التي يقوم من خلالها شخص أو كيان حكومي أو كيان قانوني آخر؛ ويكون مستقلاً عن الكيان الخاضع للمراجعة ويختص بتجميع وتقييم الأدلة حول المعلومات القابلة للقياس المتعلقة بالكيان الاقتصادي الخاضع للمراجعة بهدف إضافة المصدقية على قوائمه المالية بشكل يمكن المالكين والمستثمرين والمصرفيين والدائنين الآخرين من استخدامها بثقة أكبر، ومع ذلك لا تضمن عملية المراجعة دقة هذه القوائم المالية؛ ولكنها توفر للمستخدمين تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية تعطي رؤية حقيقية وعادلة عن مركزه المالي وعملياته؛ فضلاً عن التقرير عن درجة التطابق بين المعلومات القابلة للقياس الكمي والمعايير المعمول بها. وبيان مدى امتثال الكيان الخاضع للمراجعة للقوانين واللوائح والقواعد والسياسات والإجراءات المعمول بها.

ويعتقد الباحث؛ أن وجهة النظر هذه بشأن المراجعة الخارجية، قصرت مفهوم المراجعة الخارجية على المراجعة الخارجية المالية (سواء تمت من جانب مؤسسة مراجعة خاصة، أو هيئة حكومية عامة على غرار الأجهزة العليا للرقابة منها: مكتب المراجع العام بأمريكا؛ والجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية) وما تقتضيه من مراجعة المستندات والسجلات

د. هشام زغلول إبراهيم

والتحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات والنظم دون التحقق من مستويات الفعالية والكفاءة والاقتصادية في استخدام الأموال العامة وهو جوهر مراجعة الأداء.

٢/٢/١ المراجعة الخارجية العامة.

ويُعنى بالمراجعة الخارجية العامة أو ما يسمى "بالتدقيق الحكومي" بأنها عملية المراجعة المطبقة من جانب المراجع الخارجي الحكومي والمعبر عنه بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بصفة عامة والجهاز المركزي للمحاسبات خاصة. وفي ذلك الشأن وصف معيار الإنتوساي رقم (١٠٠) الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة "International Organization of Supreme Audit Institutions"- (الإنتوساي) باعتبارها منظمة دولية مهنية مستقلة ممثلة للأجهزة العليا للرقابة في البلدان المنتمية إلى الأمم المتحدة أو إلى وكالاتها المتخصصة (Intosai, 2013) - مراجعة القطاع العام "الوحدات العامة" وهي الهيئات الحكومية ووحدات القطاع العام المسؤولة عن استخدام الأموال العامة والمسائلة عن إدارتها) بأنها:

"عملية منهجية للحصول على الأدلة وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد ما إذا كانت المعلومات والظروف الفعلية تتوافق والمعايير المعمول بها؛ وهي ضرورية كونها تزود الهيئات التشريعية والإشرافية المكلفة بالحوكمة؛ وكذا عامة الجمهور بمعلومات وتقييمات مستقلة وموضوعية بشأن إدارة السياسات أو البرامج أو العمليات الحكومية وأدائها". وتساعد مراجعة القطاع العام على خلق الظروف المناسبة وتعزيز التوقعات بأن الهيئات العامة وموظفيها سيؤدي كل منهما دوره بكفاءة وفعالية وأخلاقية طبقاً للقوانين والقواعد المعمول بها (10: 2019, "100" ISSAI, INTOSAI).

ويري الباحث؛ أن توصيف معيار الإنتوساي رقم (١٠٠) للمراجعة الخارجية العامة يضم ثلاثة أنواع من المراجعة وهي: مراجعة مالية؛ باعتبارها عملية منهجية للحصول على أدلة الإثبات حتى يتمكن مراجع الجهاز الأعلى للرقابة من إعداد تقريره مفصلاً فيه عن رأيه الفني عن نتيجة فحصه. وهي مراجعة إلتزام؛ باعتبارها تحدد ما إذا كانت المعلومات والظروف الفعلية تتوافق والمعايير المعمول بها وتقرر مدى الإلتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات المقررة؛ وهي مراجعة أداء؛ باعتبارها تزود الهيئات التشريعية والإشرافية المكلفة بالحوكمة وعامة الجمهور بمعلومات وتقييمات مستقلة وموضوعية بشأن إدارة السياسات أو البرامج أو العمليات الحكومية وأدائها.

ويمكن للباحث استعراض النوع الثالث " المراجعة الخارجية العامة – مراجعة الأداء" المطبقة من جانب الأجهزة العليا للرقابة أو ما يسمى بالمراجع الخارجي العام "الحكومي" معيراً عنه بالجهاز المركزي للمحاسبات بشكل أكثر تفصيلاً باعتباره المجال التطبيقي لموضوع البحث.

٣/٢/١ مراجعة الأداء الخارجية العامة.

حظيت مراجعة الأداء بصفة عامة باهتمام العديد من المحاسبين والمراجعين في السنوات الأخيرة، ولكن تباينت الآراء بشأن مسمى ومضمون هذا النوع من المراجعة؛ منها مراجعة **الفعالية** وتُعنى بفحص وتقييم ما إذا كانت البرامج أو المشاريع التي تم تنفيذها - لتلبية الأهداف والغايات المحددة لسياسة المنظمة - قد حققت تلك الأهداف... (Zinyama, 2013)؛ ومراجعة **الكفاءة** وتُعنى بفحص مدى جودة استخدام المنظمة لمواردها في إنتاج السلع والخدمات، ولذلك فهي تركز على الموارد "المدخلات"، والسلع والخدمات "المخرجات"، ومعدل الإنتاجية الذي عنده تستخدم فيه المدخلات لإنتاج أو تسليم المخرجات". (Daujotaitė & Mačerinskienė, 2008) - ويقتصر مفهومًا مراجعة الفعالية والكفاءة كأحد المصطلحات المعبرة عن مراجعة الأداء - في ضوء التعريفين السابقين- على بعدين من أبعاد مراجعة الأداء دون البعد الثالث وهو مراجعة الاقتصاد والتي تركز على "تكلفة الاستحواذ على الموارد" وما تقتضيه من فحص المدخلات من حيث كيفية تقليل تكلفتها بشكل جيد إلى الحد الأدنى.

وفي ذلك الشأن عرفها (Eze, 2015: 1539) "بأنها مراجعة قيمة عائد الإنفاق أو مردود الإنفاق هو مصطلح يستخدم لتقييم ما إذا كانت المنشأة قد حصلت /أولم تحصل على أقصى استفادة من السلع والخدمات التي تحصل عليها أو توفرها من خلال الموارد المتاحة لها.... وغالباً ما يُوصف تحقيق قيمة عائد الإنفاق في المصطلحات الثلاث: الفعالية والكفاءة والاقتصاد..الاقتصاد والكفاءة التي تُوفّر بها خدماتها، وفعالية أدائها في تحقيق الأهداف..".

وعرفها معهد المراجعين الداخليين بأنها المراجعة التشغيلية كونها:

"عملية منهجية لتقييم فعالية المنظمة وكفاءتها واقتصاد العمليات التي تخضع لسيطرة الإدارة، وتقديم التقارير إلى الأشخاص المناسبين عن نتائج التقييم بالإضافة إلى توصيات لإجراء تحسينات". The Institute of Internal Auditors, 2014، نقلًا عن Kulkarni et al. (14: 2017)؛ وبذلك أكد هذا المفهوم على الأبعاد الثلاث لمراجعة الأداء؛ فضلاً عن تحقيق الهدف الأسمى لمراجعة الأداء وهو إضافة تحسينات.

بينما يرى الكاتبان: (Moynagh & Morash, 2010) أنها المراجعة الشاملة والتي تذهب إلى ما وراء الاختصاص التقليدي لمراجعة القوائم المالية... وتمتد إلى فحص مدى التزام المنظمة بالتعليمات واللوائح القانونية ذات الصلة.... وتدور حول مدى الاهتمام الذي توليه المنظمة للعائد مقابل الإنفاق أو مردود الإنفاق والذي ينطوي على الاقتصاد والكفاءة والفعالية.. ولكن هي أيضا معدة للاستجابة لاحتياجات - أعضاء الهيئات الحكومية للقطاع العام وأصحاب المصالح، والممولين وإدارتهم - من المعلومات وخدمات التأكيد. وسميت بالمراجعة الشاملة لشمولها أنواع المراجعات الثلاث (وهي: مراجعة مالية؛ وتنطوي على مراجعة المستندات والسجلات... للتأكد من أن الموارد قد أنفقت في حدود الاعتمادات المخصصة لها بالموازنة

د. هشام زغلول إبراهيم

وبطريقة سليمة. ومراجعة التزام: وتنطوي على الامتثال للقوانين واللوائح والتعليمات والتعهدات والاتفاقيات ومراجعة الأداء: وتنطوي على مراجعة الفعالية والكفاءة والاقتصاد. بجانب خدمات التأكيد.

يري الباحث؛ وبشكل أكثر تحديداً أنه بغض النظر عن المُسمى أو المصطلح الذي يتم اختياره، فقد تستخدم هذه المصطلحات وهي "رقابة الأداء؛ تدقيق الأداء؛ الرقابة على الأداء؛ أو مراجعة الأداء" بالتبادل من قبل العديد من المراجعين فيما يتعلق بفحص اقتناء واستخدام الموارد من قبل منظمات القطاع العام "أي منظمة حكومية تقوم على إدارة المال العام" وتحديد ما إذا كان هناك مردود للإنفاق الحكومي، أو لتقييم مدى تحقيق الأهداف؛ وهذا يعكس حقيقة مفادها أن مراجعة الأداء لا زالت بحاجة إلى المزيد من الجهد للوصول إلى الإطار الفكري الملائم - في ظل إغفال بعض الدراسات والإرشادات والمعايير الصادرة في ذلك الشأن **جوهر ومضمون مراجعة الأداء** عند تعريفهم إياها (Al-Kassar, 2016) & (Goldman & Burkhardt, 2013) - وبما يحقق نوع من التوافق على استخدام الألفاظ والعبارات والمصطلحات المكونة لها. وسيتم استخدام أي من المصطلحات السابقة في متن البحث كونها نوع من المراجعة الخارجية والتي تُمارس من قبل المراجع العام "الجهاز الأعلى للرقابة" ذلك المصطلح الرسمي الذي أُعتمد من قبل المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة "الانتوساي".

وفي شأن مفهوم مراجعة الأداء على مستوى الأجهزة العليا للرقابة؛ فقد أوضح كل من: دليل رقابة الأداء الصادر عن المنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة Asian Organization of Supreme Audit Institutions؛ ومعيار الانتوساي رقم "٣٠٠" الصادر عن (الانتوساي) في الفقرة رقم (٩) بأن مراجعة الأداء أو رقابة الأداء هي:

" فحص مستقل وموضوعي وموثوق فيه عما إذا كانت تعهدات الحكومة ونظمها وعملياتها وبرامجها وأنشطتها ومنظماتها تعمل وفقاً لمبادئ الاقتصاد، والكفاءة، والفعالية - وربما تتضمن مهمة رقابة الأداء كل / واحد أو توليفة من اثنين من الجوانب "المبادئ" الثلاث، - وما إذا كان هناك مجال للتحسين؛ ومن ثم فهي توفر التوصية المناسبة للتحسينات بعد فحص ما إذا كان الفعالية والكفاءة والاقتصاد قد تم الحفاظ عليها في استخدام الموارد والوسائل المتاحة"

(Office of the Auditor General, Nepal, 2012: 2) &

(INTOSAI, ISSAI " 300", 2019: 8)

وأخيراً وليس آخراً؛ وعلى إثر هذه التعاريف يمكن للباحث أن يُعرف مراجعة الأداء - من وجهة نظره - والتي تتلاءم وطبيعة عمل الأجهزة العليا للرقابة على أنها: نوع من المراجعة الخارجية تتم بواسطة مراجع خارجي حكومي مُعبر عنه بالجهاز الأعلى للرقابة تتعدى حدود

مراجعة المستندات والسجلات - دون الاختصاص التقليدي لمراجعة القوائم المالية - والتحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات والنظم إلى التحقق من مستويات الفعالية والكفاءة والاقتصادية في استخدام الأموال العامة والذي يقتضي فحصاً مستقلاً وموضوعياً عما إذا كانت تعهدات الجهات الخاضعة للرقابة وأنظمتها وعملياتها وبرامجها وأنشطتها تتم وفقاً لمبادئ الفعالية والكفاءة، و الاقتصاد، على أن يقدم تقرير يغطي النتائج التي توصل إليها مشفوعاً بتوصيات لإجراء تحسينات على أداء هذه الجهات.

٤/٢/١ إدارة الموارد البشرية.

وفي شأن مفهوم إدارة الموارد البشرية؛ فقد اختلفت الدراسات التي تناولت هذا المفهوم - من حيث مهام إدارة الموارد البشرية - ويمكن للباحث من خلال دراسته للتعريف المتعددة في هذا الشأن (سواء عند بعض الكُتاب أو ما أوردهته المنظمات المهنية ذات الصلة) أن يصنفها إلى ثلاث وجهات نظر تنتقل من المفهوم الضيق إلى الأوسع؛ وذلك وفقاً لمايلي:

■ **وجهة النظر الأولى:** ويقدم أصحاب هذه الواجهة تعريفاً عاماً مقتضباً لمهمة إدارة الموارد البشرية بأنها تُعنى بإدارة شؤون الأفراد التي يتم توظيفها بالمنظمة دون التركيز على نشاط أو وظيفة أو مهمة معينة لإدارة الموارد البشرية؛ يذكر الباحث منها التعريف الوارد في ورقة العمل الصادرة عن معهد الإدارة العامة (An Foras Riaracháin: Institute Of Public Administration"IPA) بأن إدارة الموارد البشرية تُعنى بجميع الجوانب ذات الصلة بكيفية التعامل مع الأشخاص التي يتم توظيفهم وإدارتهم في المنظمات. (O'riordan, 2017)

■ **وجهة النظر الثانية:** ويقدم أصحاب هذه الواجهة تعريفاً أكثر تحليلاً عن الواجهة الأولى حيث أفردت جانب من مجموعة المهام التي تؤديها إدارة الموارد البشرية دون غيرها من المهام الأخرى؛ يذكر الباحث منها التعريف الوارد في دراسة (Tatjana, et al. , 2015) أن إدارة الموارد البشرية هي الوظيفة التنظيمية التي يؤديها الموظفون المسؤولون عن إدارة الموارد البشرية وتغطي مجموعة من الأنشطة مثل: التوظيف والتدريب والمكافآت والتعويضات والمسائل القانونية. ويرى الباحث أن وجهة نظر أصحاب هذه الدراسة ركزت على بعض مهام إدارة الموارد البشرية: توظيف وتدريب وتعويض وإدارة علاقات العاملين (من خلال ممارسة الأنشطة ذات الصلة بالأمر والمسائل القانونية)؛ كما أن تعدد هذه الأنشطة كان على سبيل المثال لا الحصر بشكل يؤكد على وجود أنشطة أخرى لإدارة الموارد البشرية تعترف بها هذه الدراسة إلا إنها لم تذكرها.

■ **وجهة النظر الثالثة:** ويقدم أصحاب هذه الواجهة تعريفاً أكثر تحليلاً وشمولاً عن وجهتي النظر الأولى؛ والثانية حيث أفردت الجانب الأعظم من مجموعة المهام التي تؤديها إدارة الموارد البشرية؛

د. هشام زغلول إبراهيم

يذكر الباحث منها ما ذكره (Ahammad, 2017: 215-216) بأن إدارة الموارد البشرية هي وظيفة تنظيمية - تتم داخل المنظمة- تتعامل مع القضايا المتعلقة بالأشخاص مثل: التعويض والتوظيف وإدارة الأداء والسلامة والصحة والمزايا وتحفيز الموظفين والتواصل والإدارة والتدريب؛ ويمكن تنفيذها من قبل المديرين المباشرين. وعرفها على أنها "عملية التوظيف، واختيار الموظفين، وتوفير التوجيه وتقليد المنصب المناسبين، وتوفير التدريب المناسب وتنمية المهارات، وتقييم الموظف.. وتقديم التعويضات والمزايا المناسبة، والتحفيز، والحفاظ على العلاقات المناسبة مع العمالة ومع النقابات العمالية، والحفاظ على سلامة الموظفين ورفاهيتهم وصحتهم من خلال الامتثال لقوانين العمل ذات الصلة بالولاية أو الدولة."

وعليه؛ يُعني جوهر إدارة الموارد البشرية بكل الجوانب "المهام" الخاصة بكيفية توظيف وإدارة الأفراد في المنظمات؛ بدءاً من توفير الموارد؛ ومروراً بالتعلم والتطوير والأداء وإدارة المكافآت؛ وانتهاء بإدارة علاقات الموظفين وتقديم خدمات الموظفين. (Armstrong & Taylor, 2020)

وعلى إثر هذه التعاريف يمكن للباحث أن يُعرف إدارة الموارد البشرية تعريفاً إجرائياً يتلاءم ووظائف الإدارة- على أنها:

عملية تخطيط وتنظيم وتنسيق وتوجيه ورقابة وتنمية كفاءة المورد البشري داخل الجهة الخاضعة للرقابة.

ويُعنى من وجهة نظر الباحث:

- **التخطيط؛** بتحديد الاحتياجات المطلوبة من القوة العاملة (كمّاً ونوعاً)، وتخطيط الاستقطاب، وخطّة مكافأة عادلة، وتصميم إجراءات السلامة وخطط الرعاية الطبية والاجتماعية، وتدابير الضمان الاجتماعي، وفرص الكادر الوظيفي للأفراد، وتُؤدّي من خلال عدة مهام: تخطيط القوى العاملة، والتوظيف، وتعويض ورعاية العاملين، وتخطيط المسار الوظيفي.
- **التنظيم؛** بتحديد المهام الوظيفية والمؤهلات والخبرات اللازمة لأدائها، وتُؤدّي من خلال مهمة: تحليل الوظائف.
- **التنسيق؛** بإنشاء بيئة عمل إيجابية والحفاظ عليها، وتُؤدّي من خلال مهمة: إدارة علاقات العاملين.
- **التوجيه؛** بتوجيه سلوك الأفراد نحو أهداف الجهة، وتُؤدّي من خلال مهمتي: التدريب وتقييم أداء العاملين.

د. هشام زغلول إبراهيم

- الرقابة؛ بتوفير تقييم دوري للأداء الوظيفي للفرد تُستخدم نتائجه كأساس لتوفير مكافآت عادلة، وتُؤدّى من خلال مهتمّي: تقييم أداء العاملين وتعويض العاملين.
- والتنمية؛ بتحسين وتغيير المهارات، والمعارف وتُؤدّى من خلال مهتمّي: التدريب، وتقييم أداء العاملين.

وتجدر الإشارة إلى أن تصنيف الباحث لمهام إدارة الموارد البشرية داخل وظائف الإدارة وفقاً لتعريفه ليس تصنيفاً ثابتاً بل يتسم بالمرونة، فالمهمة الواحدة قد تدخل في أكثر من وظيفة من وظائف الإدارة، فمهمة التدريب على سبيل المثال بقدر ما تتطوّر على تنمية كفاءة المورد البشري بتحسين وتغيير مهاراته ومعارفه، فهي تقع في ذات الوقت داخل نطاق وظيفة التوجيه كأحد وظائف الإدارة وما تتطوّر عليه من توجيه سلوك الأفراد نحو أهداف الجهة الخاضعة للرقابة.

٥/٢/١ مراجعة أداء "مهام" إدارة الموارد البشرية.

تعددت التعريفات الواردة بشأن مراجعة أداء "مهام" إدارة الموارد البشرية يذكر الباحث منها ما يلي:

أكد بعض الكتاب:

ويري الباحث أن مراجعة أداء "مهام" إدارة الموارد البشرية تُعني بالفحص المنتظم لتصميم وتحليل الوظائف، والتوظيف والاختيار، والتوجيه والتعيين، والتدريب والتطوير، وتقييم الأداء وتقييم الوظائف، وتعويض الموظفين والتنفيذيين، والتحفيز، والإدارة التشاركية، والتواصل، ورفاهية الموظفين، والاجتماعية، الأمن والصحة والسلامة والعلاقات الصناعية والنقابية والخلافات وحلها. وباختصار تعد مراجعة الموارد البشرية أداة حيوية تساعد في تقييم فعالية مهام إدارة الموارد البشرية في المنظمة.

ويري الباحث أن مراجعة أداء "مهام" إدارة الموارد البشرية - وفقاً للرأى السابق - هي عملية فحص وتقييم مستمر لكل مهام وأنشطة إدارة الموارد البشرية بدءاً بتصميم وتحليل الوظائف ومروراً بالتوظيف وإدارة علاقات العمل والعاملين وتعويض ورعاية العاملين وانتهاء بتدريب وتطوير وتقييم أداء العاملين.

في حين يرى البعض الآخر (Acharya et al , 2020) أن مراجعة أداء "مهام" إدارة الموارد البشرية بمثابة وسيلة يمكن من خلالها للمنظمة أن تحدد صحة وظائف الموارد البشرية الخاصة بها؛ فهي عملية تقوم بتشخيص وتحليل وتقييم الأنظمة والمبادئ والسياسات والإجراءات المحددة في وظيفة الموارد البشرية. ومراجعة الموارد البشرية هو محاولة استراتيجية لإعادة النظر في سياسات وإجراءات وممارسات الموارد البشرية للعثور على الثغرات وإيجاد أنظمة مطورة مناسبة وتتم معالجة مشكلات أداء الموارد البشرية في مراجعة الموارد البشرية

د. هشام زغلول إبراهيم

الاستراتيجية التي تجيب عما إذا كانت سياسات وإجراءات الموارد البشرية تتماشى مع الأهداف والغايات الإستراتيجية الأكبر للمنظمة أم لا.

ويري الباحث أن هذا التعريف قد وصف مراجعة أداء "مهام" إدارة الموارد البشرية بأنها:

- أداة تشخيصية: ليس فقط لقياس الوضع الحالي لسياسات وإجراءات وممارسات الموارد البشرية ولكن أيضاً لقياس الفجوات بين الوضع الحالي والوضع المطلوب في المهام التي يتم تدقيقها.
 - أداة تحليلية: تقدم نظرة ثاقبة للأسباب المحتملة للمشكلات الحالية والمستقبلية ذات الصلة بوظائف إدارة الموارد البشرية وتساعد نتائجها في اتخاذ القرارات في الجهة الخاضعة للرقابة. وتقتضي فحص ملفات الموظفين، التقارير السرية للعاملين، تقارير تغيب العاملين، تقويمات التدريب، تقارير تقييم أداء العاملين، تظلمات العاملين.
 - أداة تقييمية: تعكس فعالية وكفاءة واقتصادية الأنظمة والمبادئ والسياسات والإجراءات ذات الصلة بوظائف إدارة الموارد البشرية.
 - أداة استراتيجية: تركز على نقاط القوة والضعف في سياسات وإجراءات وممارسات إدارة الموارد البشرية لبيان مدى توافقها مع مع الأهداف والغايات الإستراتيجية الأكبر للمنظمة.
- في حين عرف (Singh, 2019) مراجعة أداء "مهام" إدارة الموارد البشرية بأنها عملية استقصائية وتحليلية ومقارنة تقدم ملاحظات "تغذية عكسية" حول وظائف الموارد البشرية لمديري التشغيل ومتخصصي الموارد البشرية تمكن من معرفة فعالية برامج الأفراد؛ كما أنها توفر ملاحظات "تغذية عكسية" حول كيفية تعامل المديرين بشكل جيد مع واجبات الموارد البشرية الخاصة بهم " فهي توفر فحص رقابة الجودة في مختلف الأنشطة المتعلقة بالموارد البشرية "
- ويري الباحث أن هذا التعريف قد وصف مراجعة أداء "مهام" إدارة الموارد البشرية بأنها عملية:
- استقصائية: إذ تقتضي تفصي الحقائق بشأن مدى إدراك ومعرفة وتصور مديري التشغيل ومتخصصي الموارد البشرية حول نظام إدارة الموارد البشرية.
 - تحليلية ذات تغذية عكسية: إذ توفر تغذية عكسية حول كيفية تعامل مديري التشغيل ومتخصصي الموارد البشرية بشكل جيد مع واجبات الموارد البشرية الخاصة بهم.
 - مقارنة: إذ تقتضي اختيار مراجع الأداء لجهة أخرى واتخاذها كنموذج لمقارنة نتائج برامجها أو أنشطتها المحددة والتي تُعرف باسم "أفضل الممارسات" ببيانات الجهة الخاضعة للرقابة بشكل يساعد في تحديد المجالات التي تتطلب التحسين وضمان الحفاظ على الميزة التنافسية أو تحسينها.

ويمكن للباحث على إثر التعاريف المختلفة لمراجعة أداء "مهام" إدارة الموارد البشرية؛ أن يضع توصيفاً دقيقاً لطبيعة عملية مراجعة أداء "مهام" إدارة الموارد البشرية وتعريفها محدداً لها والتي يمكن للجهاز الأعلى للرقابة أن يمارسها بالجهات الخاضعة لرقابته خاصة وأن المقصود بمراجعة مهام إدارة الموارد البشرية - وفقاً للتعاريف السابقة- هو **المراجعة الداخلية** التي تتم من جانب المنظمة ذاتها لا من جانب مؤسسة مراجعة خاصة كانت أو حكومية على غرار الجهاز الأعلى للرقابة؛ وفي ذلك الشأن يرى الباحث أنها:

نوع من المراجعة الخارجية تتم بواسطة **مراجع خارجي حكومي** معبر عنه بالجهاز الأعلى للرقابة تتعدى حدود مراجعة المستندات والسجلات - دون الاختصاص التقليدي لمراجعة القوائم المالية - والتحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات والنظم إلي التحقق من **مستويات الفعالية والكفاءة والاقتصادية** في استخدام الأموال العامة والذي يقتضي فحصاً مستقلاً وموضوعياً عما إذا كانت تعهدات وأنظمة ومهام وبرامج واستراتيجيات وأنشطة ومهام إدارة **الموارد البشرية** بالجهات الخاضعة لرقابته تتم وفقاً لمبادئ الفعالية والكفاءة والاقتصاد لضمان استقطاب المورد البشري وحسن إدارته عند أدنى مستوى من التكلفة، والتحقق من **مدى الامتثال** لأهداف وخطط وسياسات المنظمة من جانب وللقوانين واللوائح والتعليمات ذات الصلة بالتعيين، والتعويض، والسلامة والصحة، وتسوية المنازعات... من جانب آخر؛ على أن يقدم تقرير يغطي النتائج التي توصل إليها ومشفوفاً بتوصيات لإجراء تحسينات على أداء إدارة الموارد البشرية.

٢- دراسة وتقييم أنظمة مراجعة الأداء المطبقة بالجهاز المركزي للمحاسبات

١/٢ مقدمة.

بدأ الجهاز المركزي للمحاسبات في ممارسة اختصاصاته بشأن **مراجعة الأداء** "الرقابة على الأداء" بموجب القانون رقم ١٢٩ لسنة ١٩٦٤، وقد صدر آنذاك القرار الجمهوري رقم ١٣٤٩ لسنة ١٩٦٤ باللائحة التنفيذية للقانون المذكور، وأُنشئت بموجبه عدة إدارات منها: **الإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقييم الأداء** لتمارس الرقابة على مشروعات التنمية الاقتصادية والاجتماعية وتتابع تنفيذ الخطط والبرامج الخاصة بالاستثمار والإنتاج والتصدير... الخ وذلك للتحقق من مدى تنفيذ الأهداف المحددة في الخطة وتقييم أداء المشروعات المختلفة. وبمضي السنوات واتساع حجم أعمال الرقابة على الأداء أصبحت هذه الإدارة المركزية ثلاث إدارات مركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقييم الأداء: تختص **إحداها** بوحدة القطاعات الخدمية العامة، **والأخرى** بوحدة القطاعات الإنتاجية العامة، أما **الثالثة** فهي تختص بوحدة القطاعات الاقتصادية العامة.

تلى ذلك صدور القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ المعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ والذي أكد على دور الجهاز في "الرقابة على الأداء" **مراجعة الأداء** - بجانب الرقابة المالية على حد سواء - بحيث تمتد لتشمل الرقابة على أداء جميع وحدات النشاط الاقتصادي والخدمي وفقاً

د. هشام زغلول إبراهيم

للأبعاد الثلاثة (الفعالية، الكفاءة، الاقتصاد)؛ وقد قنن هذا القانون اختصاصات الإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقييم الأداء الواردة في اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٢٩ لسنة ١٩٦٤ و زاد عليها في الفقرة ثانياً من المادة (٥) منه في مجال تنفيذ الخطة وتقييم الأداء.

(القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ المعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨، ١٩٩٨)

ووصولاً إلى تكاملية الفكر النظري والتطبيق العملي للبحث، قام الباحث بإجراء دراسة لواقع الحال بالجهاز المركزي للمحاسبات هدفت اختبار " طبيعة العلاقة بين منهجية الرقابة على أداء إدارة الموارد البشرية وبين أنظمة مراجعة الأداء المطبقة بالجهاز المركزي للمحاسبات" وبيان مدى توفير ممارسات الجهاز المركزي للمحاسبات في مجال مراجعة الأداء منهجية للرقابة على أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة لرقابته" من خلال اختبار مجموعة الفروض "الرئيسة والفرعية" التي بُيِّنَتْ عليها؛ بناء على استقراء آراء السادة رؤساء القطاعات بالإدارات المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقييم الأداء الثلاثة المسؤولة عن / والمكلفة بالرقابة على الأداء بالجهاز المركزي للمحاسبات في ذلك الشأن.

٢/٢ مجتمع الدراسة:

اعتمد الباحث على أسلوب الحصر الشامل لمجتمع الدراسة والمتمثل في الإدارات المسؤولة عن/ والمكلفة بالرقابة على الأداء "مراجعة الأداء" بالجهاز المركزي للمحاسبات وعددهم ثلاث إدارات مركزية موزعة على النحو التالي:

- الإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقييم الأداء لقطاعات الخدمات العامة؛ وتضم (١٤) قطاعاً.

جدول رقم (١)*

قطاعات الإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقييم الأداء لقطاعات الخدمات العامة

١- قطاع أجهزة تنمية المدن.	٢- قطاع البحث العلمي والأزهر.
٣- قطاع شركات الإسكان.	٤- قطاع خدمات ثقافية وإعلامية.
٥- قطاع المرافق.	٦- قطاع خدمات اجتماعية وشباب ورياضة
٧- قطاع النقل الداخلي.	٨- قطاع المؤسسات العلاجية.
٩- قطاع النقل الخارجي.	١٠- قطاع مستشفيات عامة ومركزية.
١١- قطاع خدمات تعليمية.	١٢- قطاع مستشفيات جامعية.
١٣- قطاع جامعات وتعليم عالي.	١٤- قطاع خدمات صحية ووقائية.

* الجهاز المركزي للمحاسبات: الهيكل التنظيمي للإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقييم الأداء لقطاعات

الخدمات العامة، قطاع المكتب الفني، القاهرة، ٢٠٢١.

د. هشام زغلول إبراهيم

- الإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقويم الأداء لقطاعات الإنتاج والمشروعات القومية؛ وتضم (١٠) قطاعات.

جدول رقم (٢)

قطاعات الإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقويم الأداء لقطاعات الإنتاج والمشروعات القومية

١٥- قطاع التشيد.	١٦- قطاع البترول والثروة المعدنية.
١٧- قطاع الري والصرف.	١٨- قطاع الصناعات الكيماوية والغزل والنسيج.
١٩- قطاع الثروة الحيوانية.	٢٠- قطاع الصناعات الدوائية والغذائية.
٢١- قطاع التعاون.	٢٢- قطاع الصناعات المعدنية والهندسية.
٢٣- قطاع الكهرباء والطاقة.	٢٤- قطاع الزراعة والتنمية الزراعية.

* الجهاز المركزي للمحاسبات: الهيكل التنظيمي للإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقويم الأداء لقطاعات الإنتاج والمشروعات القومية، قطاع المكتب الفني، القاهرة، ٢٠٢١.

- الإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقويم الأداء لقطاعات الاقتصاد؛ وتضم (٨) قطاعات.

جدول رقم (٣)

٢٥- قطاع القروض والمنح.	٢٦- الشؤون المالية.
٢٧- قطاع متابعة الخطة القومية وحرركات الأسعار.	٢٨- قطاع التجارة الداخلية والمطاحن والمضارب والتموين.
٢٩- قطاع الشؤون الاقتصادية.	٣٠- قطاع التجارة الخارجية والقطن والسياحة والفنادق.
٣١- قطاع الدين العام.	٣٢- قطاع البنوك والتأمين.

قطاعات الإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقويم الأداء لقطاعات الاقتصاد

*الجهاز المركزي للمحاسبات: الهيكل التنظيمي للإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقويم الأداء لقطاعات الاقتصاد، قطاع المكتب الفني، القاهرة، ٢٠٢١.

د. هشام زغلول إبراهيم

حيث تمثلت مفردات **مجتمع الدراسة** وعددها ٣٢ مفردة؛ في السادة رؤساء القطاعات بالإدارات المركزية الثلاثة باعتبارهم المستوى الإداري المكلف بالإشراف على إعداد وتصميم الأطر والأدلة الرقابية المُنظمة للرقابة على الأداء والمسؤول عن تقرير محتوى التقارير الصادرة عن القطاع رئاستهم بشكل يتيح الإلمام الجيد والكافي بمدى تضمين تلك الأطر والأدلة الرقابية وتقارير رقابة الأداء مؤشرات (مالية وغير مالية) واللازمة لقياس أداء إدارة الموارد البشرية بشكل يسمح بالإجابة على قائمة الاستقصاء موضوع الدراسة. وعلى إثر عدد مفردات مجتمع الدراسة؛ تم توزيع عدد ٣٢ استمارة استقصاء بواقع استمارة لكل قطاع؛ تم الإجابة على كل الاستثمارات وبذلك باتت نسبة الاستجابة ١٠٠٪؛ وخضعت جميعها للتحليل الإحصائي.

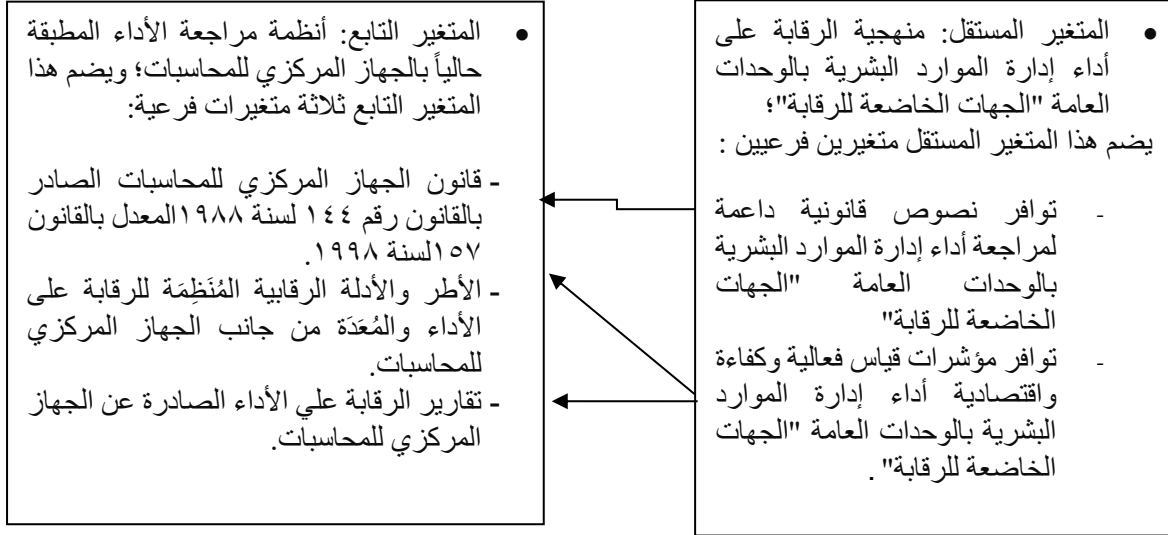
٣/٢ متغيرات الدراسة:

تختص متغيرات الدراسة بدراسة العلاقة بين منهجية الرقابة على أداء إدارة الموارد البشرية كمتغير مستقل؛ وبين أنظمة مراجعة الأداء المطبقة حالياً بالجهاز المركزي للمحاسبات كمتغير تابع. وتوصّف هذه العلاقة على النحو الآتي:

- **المتغير المستقل:** ويتمثل في **منهجية الرقابة على أداء إدارة الموارد البشرية** بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة للرقابة"؛ ويضم هذا المتغير المستقل متغيرين فرعيين:
 - نصوص قانونية داعمة لمراجعة أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة للرقابة".
 - مؤشرات قياس فعالية وكفاءة واقتصادية أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة للرقابة".
- **المتغير التابع:** ويتمثل في **أنظمة مراجعة الأداء المطبقة حالياً بالجهاز المركزي للمحاسبات**؛ ويضم هذا المتغير التابع ثلاثة متغيرات فرعية:
 - قانون الجهاز المركزي للمحاسبات الصادر بالقانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ المعدل بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٩٨.
 - الأطر والأدلة الرقابية المُنظمة للرقابة على الأداء "مراجعة الأداء" والمُعَدّة من جانب الجهاز المركزي للمحاسبات.
 - تقارير الرقابة على الأداء "مراجعة الأداء" الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات.

د. هشام زغلول إبراهيم

ويمكن للباحث تلخيص الإطار العلاقي لمتغيرات فروض الدراسة في الشكل التالي رقم (١):



الشكل رقم (١) من إعداد الباحث: يوضح الإطار العلاقي لمتغيرات فروض الدراسة

٤/٢ الفروض الإحصائية للدراسة: Hypothesis

في ضوء متغيرات الدراسة يمكن للباحث صياغة الفرض الإحصائي الرئيس للدراسة والفروض الفرعية ذات الصلة على النحو التالي:

الفرض الإحصائي الرئيس:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين منهجية الرقابة على أداء إدارة الموارد البشرية وبين أنظمة مراجعة الأداء المطبقة من جانب الجهاز المركزي للمحاسبات."

وينفرد من الفرض الإحصائي الرئيس مجموعة فروض فرعية؛ وهي:

- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توافر نصوص قانونية داعمة لمراجعة أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة للرقابة" وبين قانون الجهاز المركزي للمحاسبات الصادر بالقانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ المعدل بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ المنظم لعمل أنظمة مراجعة الأداء المطبقة من جانب الجهاز المركزي للمحاسبات.

د. هشام زغلول إبراهيم

- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توافر مؤشرات قياس فعالية وكفاءة واقتصادية أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة للرقابة" وبين الأطر والأدلة الرقابية بأنظمة مراجعة الأداء المطبقة من جانب الجهاز المركزي للمحاسبات.
- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توافر مؤشرات قياس فعالية وكفاءة واقتصادية أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة للرقابة" وبين تقارير الرقابة على الأداء الصادرة عن أنظمة مراجعة الأداء المطبقة من جانب الجهاز المركزي للمحاسبات.

٥/٢ أساليب التحليل الإحصائي:

تم معالجة البيانات التي أفرزتها قوائم الاستقصاء - اعتماداً على برنامج - SPSS Version 20 من خلال أسلوب الإحصاء الوصفي باستخدام مقاييس النزعة المركزية (كالتكرارات والمتوسط الحسابي والمنوال) ومقاييس التشتت (كالتباين والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف) دون الحاجة لأساليب الإحصاء الاستدلالي لإختبار صحة فروض الدراسة وتعميم النتائج نظراً لإعتماد الباحث على أسلوب الحصر الشامل لمجتمع الدراسة.

٦/٢ نتائج التحليل الإحصائي:

١/٦/٢ نتائج التحليل الإحصائي الوصفي بشأن مدى تضمين قانون الجهاز المركزي للمحاسبات نصوص داعمة لمراجعة أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة للرقابة".

وبتحليل الباحث لنتائج التحليل الإحصائي الوصفي بشأن اختبار صحة الفرض الإحصائي الفرعي الأول "وفقاً للتوزيع التكراري النسبي" على النحو المبين بجدول رقم (٤) بالمرفقات؛ يتضح ضعف نسبة الموافقة بإجماع الآراء على تضمين قانون الجهاز المركزي للمحاسبات نصوص داعمة لمراجعة أداء إدارة الموارد البشرية بالجهات الخاضعة للرقابة؛ حيث بلغت نسب الموافقة (١٢,٥% نعم؛ ٤٦,٩% إلى حد ما) كما بلغت القيمة الأكثر تكراراً "المنوال" (٢) والتي تعبر عن الإجابة ب إلى حد ما، ويبيّن هؤلاء رأيهم هذا استناداً لما ورد بقانون الجهاز المركزي للمحاسبات الصادر بالقانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ المعدل بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ من بعض نصوص القانون المذكور بشأن مراجعة أداء إدارة الموارد البشرية؛ فقد أكدت بعض بنود المادة رقم (٥) على أن:

- للجهاز على الأخص في سبيل تحقيق الرقابة المالية مراجعة القرارات الخاصة بشؤون العاملين بالجهات المشار إليها؛ فيما يتعلق بالتعيينات والمرتبات والأجور والترقيات والعلاوات وبدل السفر ومصاريف الانتقال والمرتبات الإضافية والحوافز والبدلات والمزايا العينية والنقدية وما في حكمها للثبوت من مطابقتها للموازنة العامة والقوانين واللوائح والقرارات المعمول بها.

د. هشام زغلول إبراهيم

- أن يباشر الجهاز في مجال تنفيذ الخطة وتقويم الأداء الرقابة على استخدام المال العام على أساس معايير الاقتصاد والكفاية والفعالية واختصت في النقطة (ب) من البند (١) ضرورة مراجعة عدد العاملين ونوعيات وظائفهم والأجور المدفوعة لهم ومقارنتها بما هو مقدر لها. (القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ المعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨، ١٩٩٨)

ويرد الباحث على وجهة نظر هؤلاء مؤكداً على أن قانون الجهاز المركزي للمحاسبات قصر رقابة الأداء على إدارة الموارد البشرية على جانب محدود جداً من مهمة تكوين الموارد البشرية كأحد مهام إدارة الموارد البشرية (من خلال فحص ومراجعة عدد العاملين ونوعيات وظائفهم والأجور المدفوعة) كما اقتصر الرقابة المالية على مراجعة وفحص التعيينات والترقيات والمرتببات وما يرتبط بها من علاوات وبدلات وانتقالات. وبذلك فرقابة الجهاز المركزي للمحاسبات - سواء رقابة أداء أو رقابة مالية - على إدارة الموارد البشرية قاصرة - وفقاً لقانونه- على عملية استقطاب واختيار وتعيين وترقية الموارد البشرية دون غيرها من المهام الأخرى من تخطيط وتعويض وتدريب وتنمية وتقييم أداء وضمان سلامة ورعاية وإدارة علاقات العاملين.

أسفرت نتائج التحليل الإحصائي الوصفي وفقاً للمقاييس الإحصائية الوصفية الأخرى عن الاتجاه العام نحو "إلى حد ما" حيث بلغ المتوسط الحسابي نحو ١,٧١٩ (والذي تمثل قيمته في ميزان تقديرات ليكرت الخماسي إلى حد ما) كأحد مقاييس النزعة المركزية بما يتفق ونتائج التوزيع التكراري النسبي والتي أسفرت عن ضعف نسبة الموافقة؛ وهذا يؤكد على أن تضمين قانون الجهاز لنصوص داعمة لمراجعة أداء إدارة الموارد البشرية بالجهات الخاضعة للرقابة - وفقاً لرأى هؤلاء - لم يكن بشكل كاف. وبلغت قيمة التباين نحو ٤,٦٧، والانحراف المعياري نحو ٦,٨٣، ومعامل الاختلاف نحو ٣,٩٧، وهي بصفة عامة مقاييس تشتت ذات قيم ليست منخفضة؛ مما يشير إلى تشتت آراء المستقصى منهم نسبياً؛ حيث بلغت نسبة الإجابة بنعم ٥,١٢٪، ونسبة الإجابة ب: إلى حد ما ٩,٤٦٪، بينما بلغت نسبة الإجابة ب: لا ٦,٤٠٪. ويؤكد على عدم الإتفاق على التضمين الكاف لنصوص داعمة لمراجعة أداء إدارة الموارد البشرية بالجهات الخاضعة للرقابة في قانون الجهاز المركزي للمحاسبات.

في ضوء ما تقدم يتضح مايلي:

- قبول صحة الفرض الإحصائي الفرعي الأول "فرض العدم" بدرجة عالية نسبياً القائل ب" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بينتوافر نصوص قانونية داعمة لمراجعة أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة للرقابة" وبين قانون الجهاز المركزي للمحاسبات الصادر بالقانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ المعدل بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ المنظم لعمل أنظمة مراجعة الأداء المطبقة من جانب الجهاز المركزي للمحاسبات.

د. هشام زغلول إبراهيم

- وعلى إثر هذه النتيجة؛ يمكن للباحث الإجابة على التساؤل الفرعي الأول للبحث القائل ب" مدى تضمين قانون الجهاز المركزي للمحاسبات الصادر بالقانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ المعدل بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ نصوص قانونية داعمة لمراجعة أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة للرقابة"؟ بعدم كفاية قانون الجهاز المركزي للمحاسبات بشأن توفير نصوص قانونية داعمة لمراجعة أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة للرقابة".

٢/٦/٢ نتائج التحليل الإحصائي الوصفي بشأن مدى إحتواء الأطر والأدلة الرقابية المعمول بها في أنظمة مراجعة الأداء المطبقة من جانب الجهاز المركزي للمحاسبات على مؤشرات قياس فعالية وكفاءة واقتصادية أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة للرقابة"

بتحليل الباحث لنتائج التحليل الإحصائي الوصفي بشأن اختبار صحة الفرض الإحصائي الفرعي الثاني "وفقاً للتوزيع التكراري النسبي" على النحو المبين بجدول رقم (٤) بالمرفات؛ يتضح ضعف نسبة الموافقة على إحتواء الأطر والأدلة الرقابية المنظمة للرقابة على الأداء على مؤشرات قياس فعالية وكفاءة واقتصادية أداء إدارة الموارد البشرية بالجهات الخاضعة للرقابة؛ حيث بلغت نسبة الإجابة ب: إلي حد ما ٨١,٢٪، (بما يعادل الموافقة بنسبة ٤٠,٦٪) كما بلغت القيمة الأكثر تكراراً "المنوال" (٢) والتي تعبر عن الإجابة ب إلي حد ما؛ بينما بلغت نسبة الإجابة ب: لا؛ ١٨,٨٪. ويدلل الباحث على هذا الرأي من خلال دراسته وفحصه لمجموعة الأطر والأدلة الرقابية الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات التي تنظم العمل الرقابي في مجال الرقابة على الأداء "مراجعة الأداء" لبيان مدى ارتباطها بالرقابة على أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة لرقابته"؛ والتي أسفرت عما يلي:

- الإطار العام لمجموعة المؤشرات الخاصة بمتابعة وتقويم الأداء للشركات التابعة لقطاع الأعمال العام الصادر بموجب قرار السيد رئيس الجهاز رقم ١٣٠٤ لسنة ١٩٩١ بتاريخ ١٩٩١/٥/٢٥.

(الجهاز المركزي للمحاسبات، الإطار العام لمؤشرات متابعة وتقويم الأداء، ١٩٩١)

وتضمن مايلي:

- قياس مدى كفاءة استخدام المدخلات ودالاتها: ومنها جانب العمالة والأجور ويحتوي هذا الجانب على مجموعة المؤشرات الآتية على سبيل الحصر:
 - إنتاجية العامل بالأسعار الجارية (الثابتة) باستخدام كل من الإنتاج والنتائج.
 - تطور العمالة الدائمين.
 - إنتاجية العامل / يوم بالكمية.
 - إنتاجية الجنيه / أجر باستخدام كل من الإنتاج والنتائج بالأسعار الجارية.

د. هشام زغلول إبراهيم

- معدل دوران وتسرب العمالة وخاصة العمالة الماهرة.
 - الغياب للأسباب غير العادية للعمالة الدائمين.
 - قياس التطوير والتجديد: ويضم عدة مجالات منها مجال العمالة و يحتوي على ما يلي:
 - خلق فرص عمل جديدة.
 - المساهمة في إنشاء صناعات صغيرة.
 - دعم التدريب (إنشاء مراكز للتدريب - التدريب التحويلي - بعثات فنية.)
- (الجهاز المركزي للمحاسبات، قرار السيد رئيس الجهاز رقم ١٣٠٤، ١٩٩١)
- دليل رقابة الأداء المسمى بـ "دليل المراجع - المجلد الثاني في مجال تحقيق الرقابة على الأداء للمنشآت ذات النشاط الاقتصادي والإنتاجي والخدمي".
- وتضمن الدليل مؤشرات مالية وغير مالية في عدة مجالات دون مجال إدارة الموارد البشرية بإستثناء بعض المؤشرات وهي على سبيل الحصر تهتم بقياس: مدى اعتماد المنشأة على أي نوعية من العمالة (دائمة ومؤقتة) على سبيل المثال كنسبة العمالة الدائمة / إجمالي العمالة؛ وكذلك مدى اعتماد المنشأة على كل عنصر من عناصر المستويات المختلفة للعمالة الدائمة: وفقاً للمستويات المختلفة؛ وهي: المستوى الإداري (فنية، ومتخصصة)، الدرجة المالية (الإدارة العليا، الدرجة الأولى) المؤهل العلمي (ماجستير، دكتوراه، بكالوريوس) السن؛ النوع (الذكور، الإناث) وتحسب هذه النسب لكل من المستهدف، وعامي المتابعة والمقارنة. (الجهاز المركزي للمحاسبات، دليل المراجع، ٢٠٠٥).
- دليل رقابة الأداء تحت مسمى "دليل رقابة الأداء لتطبيق المعايير الدولية للأنتوساى".
- اتضح للباحث - بالرجوع لهذا الدليل- أنه تضمن خطوط عريضة لمراحل العملية الرقابية دون تحديد مجال معين بذاته من المجالات موضع الرقابة كمجال إدارة الموارد البشرية ودون الدخول في تفاصيل بشأن إجراءات قياس الكفاءة والفعالية والاقتصاد، ودون تضمينه لمؤشرات مالية وغير مالية في مجالات الأداء المختلفة بالجهات محل الرقابة، كما أن هذا الدليل مازال حبيساً للأدراج ولم يتم تفعيله إلى الآن.
- (الجهاز المركزي للمحاسبات، دليل رقابة الأداء، ٢٠١٦)
- أسفرت نتائج التحليل الإحصائي الوصفي وفقاً للمقاييس الإحصائية الوصفية الأخرى عن الاتجاه العام نحو "إلى حد ما" حيث بلغ المتوسط الحسابي نحو ١,٨١٣ (والذي تمثل قيمته في ميزان تقديرات ليكرت الخماسي إلى حد ما) كأحد مقاييس النزعة المركزية بما يتفق ونتائج التوزيع التكراري النسبي بضعف الموافقة؛ وهذا يؤكد على أن إحتواء الأطر والأدلة الرقابية المنظمة للرقابة على الأداء على مؤشرات قياس فعالية وكفاءة واقتصادية أداء إدارة الموارد البشرية بالجهات الخاضعة للرقابة - وفقاً لرأى هؤلاء- لم يكن بشكل كاف. وبلغت قيمة التباين

د. هشام زغلول إبراهيم

نحو ١٥٧، والانحراف المعياري نحو ٣٩٧، ومعامل الاختلاف نحو ٢١٩، وهي بصفة عامة مقاييس تشتت ذات قيم منخفضة؛ مما يشير إلى أن آراء المستقصى منهم مجتمعة أقل تشتتاً؛ وأكثر اتفاقاً على الإحتواء غير الكافي للأطر والأدلة الرقابية المُتَظَمَة للرقابة على الأداء "مراجعة الأداء" على مؤشرات قياس فعالية وكفاءة واقتصادية أداء إدارة الموارد البشرية بالجهات الخاضعة للرقابة.

في ضوء ما تقدم يتضح مايلي:

- قبول صحة الفرض الإحصائي الفرعي الثاني بدرجة عالية نسبياً "فرض العدم القائل ب" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توافر مؤشرات قياس فعالية وكفاءة واقتصادية أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة للرقابة" وبين الأطر والأدلة الرقابية بأنظمة مراجعة الأداء المطبقة من جانب الجهاز المركزي للمحاسبات.
- وعلى إثر هذه النتيجة؛ يمكن للباحث الإجابة على التساؤل الفرعي الثاني للبحث القائل ب" مدى تضمين الأطر والأدلة الرقابية المعمول بها في أنظمة مراجعة الأداء المطبقة من جانب الجهاز المركزي للمحاسبات مؤشرات قياس فعالية وكفاءة واقتصادية أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة للرقابة"؟ بعدم كفاية الأطر والأدلة الرقابية المعمول بها في أنظمة مراجعة الأداء المطبقة بشأن توفير مؤشرات قياس فعالية وكفاءة واقتصادية أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة للرقابة".

٣/٦/٢ نتائج التحليل الإحصائي الوصفي بشأن مدى تغطية تقارير الرقابة على الأداء "مراجعة الأداء" الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات لمهام إدارة الموارد البشرية ومدى تضمينها لمؤشرات قياس فعالية وكفاءة واقتصادية أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة للرقابة".

يمكن للباحث استعراض نتائج التحليل الإحصائي الوصفي بشأن اختبار صحة الفرض الإحصائي الفرعي الثالث على النحو المبين بجدول رقم (٥) بالمرفقات؛ لبيان مدى تغطية تقارير الرقابة على الأداء الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات لجوانب أداء إدارة الموارد البشرية الثلاثة بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة للرقابة" ومدى تضمينها مؤشرات لقياس فعالية وكفاءة واقتصادية هذه الجوانب على النحو التالي:

• تخطيط وتوظيف القوى العاملة:

بتحليل الباحث لنتائج التحليل الإحصائي الوصفي "وفقاً للتوزيع التكراري النسبي" بشأن المتغير التجميعة الفرعي الأول: تخطيط وتوظيف القوى العاملة؛ يتضح الإتفاق بإجماع الآراء على عدم الموافقة على تغطية تقارير الرقابة على الأداء الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات لهذا الجانب وعدم تضمينها مؤشرات قياس مدى فعالية وكفاءة واقتصادية أدائه بشكل كاف؛ حيث

د. هشام زغلول إبراهيم

بلغت نسب الإجابة: (٣٤,٥٪ محايد؛ ٦٥,٥٪ غير موافق على الإطلاق) للعنصر الأول من المتغير التجميعي؛ (١٠٠٪ غير موافق على الإطلاق للعنصر الثاني من المتغير التجميعي؛ (١٢,٥٪ محايد؛ ٨٧,٥٪ غير موافق على الإطلاق) للعنصر الثالث من المتغير التجميعي. كما بلغت قيمة "المنوال" القيمة الأكثر تكراراً (على مستوى العناصر الثلاثة المكونة للمتغير التجميعي الفرعي الأول؛ وعلى مستوى إجمالي المتغير التجميعي الفرعي الأول) " ١ " والتي تعبر عن الإجابة بغير موافق على الإطلاق.

أسفرت نتائج التحليل الإحصائي الوصفي وفقاً للمقاييس الإحصائية الوصفية الأخرى عن الاتجاه العام نحو "غير موافق على الإطلاق" حيث بلغ المتوسط الحسابي نحو ١,٣١٢ (والذي تمثل قيمته في ميزان تقديرات ليكرت الخماسي غير موافق بشدة) كأحد مقاييس النزعة المركزية بما يتفق ونتائج التوزيع التكراري النسبي؛ وهذا يؤكد على الإتفاق على عدم تغطية تقارير الرقابة على الأداء الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات لمهام إدارة الموارد البشرية بشأن تخطيط وتوظيف القوى العاملة وعدم تضمينها مؤشرات قياس فعالية وكفاءة واقتصادية هذه المهام- وفقاً لرأى هؤلاء - وبلغت قيمة التباين نحو ٢,٢٩، والانحراف المعياري نحو ٠,٤٧٩، ومعامل الاختلاف نحو ٠,٣٦٥ وهي بصفة عامة مقاييس تشتت ذات قيم منخفضة نسبياً؛ مما يشير إلى أن آراء المستقصى منهم مجتمعة أقل تشتتاً؛ وأكثر اتفاقاً على عدم تغطية تقارير ومؤشرات الرقابة لهذه الجوانب؛ إذ تراوحت الآراء بين محايد وغير موافق على الإطلاق. حيث خلت هذه التقارير الرقابية من ملاحظات بشأن:

- مدى وجود خطة للقوى العاملة بالجهة الخاضعة للرقابة تتضمن برنامجاً زمنياً عن احتياجات الجهة من الأفراد موضعاً فيها الوظائف المطلوب الشاغرة والمهارات المطلوبة لشاغلي هذه الوظائف بناء على احتياجات الإدارات المختلفة، ومدى قدرة هذه الخطة على توفير فرص للاحتفاظ بالموظفين وتطوير مسارهم الوظيفي من خلال الترقية والتدريب.
- مدى حاجة الجهة لشغل الوظائف المعلن عنها، ومدى انطباق معايير وأسس الاختيار على من وقع عليهم الاختيار من الموظفين للتعيين بالجهة.

ويعتقد الباحث أن الرأي المحايد بنسب (٣٤,٥٪؛ ١٢,٥٪) يرجع إلى توافر بعض المؤشرات في هذا الشأن في تقارير الرقابة على الأداء الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات، والتي أسفرت عنها الدراسة والفحص من جانب الباحث لهذه التقارير؛ ويمكن تصنيفها على النحو التالي:

- مؤشرات الكفاية العددية المتاحة للعاملين وهي على سبيل الحصر: بيان بإجمالي عدد العاملين ومدى كفايتها من حيث العجز والزيادة وفقاً لنوعياتها: دائمة ومؤقتة، ويومية وتطورها مقارنة بالعام السابق، ومدى تطابقها مقارنة بالأعداد المقررة.
- معاملات الاستفادة من الموارد البشرية. وهي على سبيل الحصر:

د. هشام زغلول إبراهيم

ففي قطاعات الصحة المختلفة: مؤشر عدد الأسر أو المترددين التي يخدمها كل من الأطباء والصيدالة وطواقم التمريض (طبيب / سرير؛ ممرض / سرير؛ صيدلي / مريض؛ طبيب / متردد؛ معدل الزيارة / كشف). على أن يتم مقارنتها بالمعاملات والمعدلات الموضوعه من جانب وزارة الصحة أو التأمين الصحي وذلك وفقاً للجهة الخاضعة للمستشفى أو المؤسسة العلاجية.

(الجهاز المركزي للمحاسبات، قطاع مستشفيات جامعية، ٢٠٢١)، (الجهاز المركزي للمحاسبات، قطاع خدمات صحية ووقائية، ٢٠٢١)

وفي مجال "النقل العام" مؤشر متوسط نصيب السيارة الشغالة من إجمالي العمالة؛ ومتوسط نصيب السيارة عهدة التشغيل من إجمالي العمالة.

(الجهاز المركزي للمحاسبات، قطاع النقل الداخلي، ٢٠٢١)

وفي مجال "الخدمات الإجتماعية" مؤشر متوسط ما يخدم الأخصائي الاجتماعي بما في الحضانات؛ أي متوسط عدد الأفراد "الأطفال" الذين يخدمهم كل أخصائي إجتماعي(أخصائي/ فرد " طفل").

(الجهاز المركزي للمحاسبات، قطاع خدمات اجتماعية وشباب ورياضة، ٢٠٢١)

وفي مجال "البحث العلمي والأزهر" مؤشر عدد الباحثين التي يخدمهم فني المعمل (فني معمل / باحث). (الجهاز المركزي للمحاسبات، قطاع البحث العلمي والأزهر، ٢٠٢١)

- مؤشرات الكفاية الفنية العاملين كقياس مدى توافر المؤهلات العلمية والإشترطات اللازمة كالحصول على مؤهل تربوي (في قطاع الخدمات التعليمية) وعدد أعضاء هيئة التدريس الحاصلين على درجة العلمية كالمجستير، الدكتوراه، أستاذ مساعد، درجة أستاذ (في قطاع جامعات وتعليم عالي).

(الجهاز المركزي للمحاسبات، قطاع جامعات وتعليم عالي، ٢٠٢١)، (الجهاز المركزي للمحاسبات، قطاع الخدمات التعليمية، ٢٠٢١)

ويرى الباحث أن مؤشرات الكفاية العددية وكذا معاملات الاستفاداة من الموارد البشرية هما مجرد تعبير عن مقدار الفائض والعجز في أعداد العمالة ولا تمثلان برنامجاً زمنياً عن احتياجات الجهة من الأفراد موضح فيه الوظائف المطلوب الشاغرة والمهارات المطلوبة؛ كما تعد مؤشرات الكفاية الفنية مجرد تعبير عن مدى انطباق معايير ومؤهلات الوظيفة على شاغليها من الموظفين الحاليين ولا تعبر عن مدى انطباق معايير وأسس الاختيار على من وقع عليهم الاختيار من الموظفين لتعيينهم بالجهة. الأمر الذي يحول دون تغطية تقارير الرقابة على الأداء الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات جانب تخطيط وتوظيف القوى العاملة كأحد مهام إدارة الموارد البشرية ودون تضمينها مؤشرات قياس فعالية وكفاءة واقتصادية هذه المهمة.

• تعويض ورعاية وإدارة علاقات العاملين:

بتحليل الباحث لنتائج التحليل الإحصائي الوصفي "وفقاً للتوزيع التكراري النسبي" بشأن المتغير التجميعي الفرعي الثاني: تعويض ورعاية وإدارة علاقات العاملين يتضح إجماع الآراء على عدم الموافقة على تغطية تقارير الرقابة علي الأداء الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات لهذا الجانب وعدم تضمينها مؤشرات قياس مدى فعالية وكفاءة واقتصادية أدائه؛ حيث بلغت نسب الإجابة (٤٣,٧٪ محايد؛ ٥٦,٣٪ غير موافق على الإطلاق) للعنصر الأول من المتغير (١,٣٪ موافق، ٩٦,٩٪ غير موافق على الإطلاق) للعنصر الثاني، ١٠٠٪ غير موافق على الإطلاق للعناصر الأربعة الأخرى من المتغير التجميعي الفرعي الثاني. كما بلغت قيمة "المنوال" القيمة الأكثر تكراراً (على مستوي العناصر الستة المكونة للمتغير التجميعي الفرعي الثاني؛ وعلى مستوى إجمالي المتغير التجميعي الفرعي الثاني) " ١ " والتي تعبر عن الإجابة بغير موافق على الإطلاق.

أسفرت نتائج التحليل الإحصائي الوصفي وفقاً للمقاييس الإحصائية الوصفية الأخرى عن الاتجاه العام نحو "غير موافق على الإطلاق" حيث بلغ المتوسط الحسابي نحو ١,١٦٢ (والذي تمثل قيمته في ميزان تقديرات ليكرت الخماسي غير موافق بشدة) كأحد مقاييس النزعة المركزية بما يتفق ونتائج التوزيع التكراري النسبي؛ وهذا يؤكد على الإتفاق على عدم تغطية تقارير الرقابة علي الأداء الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات لمهام إدارة الموارد البشرية بشأن تعويض ورعاية وإدارة علاقات العاملين وعدم تضمينها مؤشرات قياس فعاليتها وكفاءتها واقتصاديتها - وفقاً لرأى هؤلاء- وبلغت قيمة التباين نحو ٠,٤٢ ، والانحراف المعياري نحو ٠,٢٠٥ ، ومعامل الاختلاف نحو ٠,١٧٤، وهي بصفة عامة مقاييس تشتت ذات قيم منخفضة؛ مما يشير إلي أن آراء المستقصى منهم مجتمعة أقل تشتتاً؛ وأكثر اتفاقاً على عدم تغطية تقارير ومؤشرات الرقابة لهذه الجوانب؛ حيث اتجهت معظم نسب الإجابات نحو غير موافق على الإطلاق، حيث خلت هذه التقارير الرقابية من ملاحظات بشأن:

- مدى كفاية الإجراءات والأنظمة والخطط الخاصة بالأجور والتعويضات لاحتفاظ الجهة بموظفيها والخاصة بالسلامة المهنية لتقليل فرص تعرض موظفيها لمخاطر العمل. بالرعاية الإجتماعية لتلبية احتياجات موظفيها، وبالدعم المالي مثل التأمين ضد الحوادث، التأمين على الحياة، وإصابات العمل لتلبية احتياجات موظفيها من الضمان الاجتماعي.
- مدى توافر بيئة عمل صحية إيجابية متوازنة، ومدى الإستجابة لشكاوى العاملين، ومدى انتظام الموظفين في العمل رغم احتواء الأطر والأدلة الرقابية في مجال رقابة الأداء مؤشرات بشأن معدلات غياب وتسرب العمالة والغياب للأسباب غير العادية للعمالة.

د. هشام زغلول إبراهيم

ويعتقد الباحث أن الرأي المحايد بنسبة إجابة ٤٣,٧٪ للعنصر الأول من المتغير التجميعي الفرعي الثاني؛ إنما يرجع إلى توفير بعض تقارير الرقابة علي الأداء الصادرة عن بعض القطاعات بيانات بشأن إجمالي أجور وتعويضات العاملين، ومتوسط أجر العامل وتطورها مقارنة بالعام السابق، بينما يرجع الرأي موافق بنسبة إجابة ٣,١٪ للعنصر الثاني إلي ما أسفرت عنه التقارير الصادرة عن قطاع النقل الجوي - علي سبيل الحصر - علي مؤشر بشأن معدلات الحوادث والإصابات؛ ونتائج اختبارات المخدرات دون غيرها من القطاعات الأخرى. ويرى الباحث أن مؤشرات الأجور والتعويضات لا تعبر عن مدى كفاية الإجراءات والأنظمة والخطط الخاصة بالأجور والتعويضات لاحتفاظ الجهة بموظفيها؛ كما أن بيان معدلات الحوادث والإصابات؛ ونتائج اختبارات المخدرات لا تعبر بشكل كاف عن مدى كفاية إجراءات وأنظمة السلامة المهنية والرعاية الصحية الأمر الذي يحول دون تغطية تقارير الرقابة علي الأداء الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات جانب تعويض ورعاية وإدارة علاقات العاملين كأحد مهام إدارة الموارد البشرية ودون تضمينها مؤشرات قياس فعالية وكفاءة واقتصادية هذه المهمة. (الجهاز المركزي للمحاسبات، قطاع النقل الخارجي، ٢٠٢١)

• تنمية وتدريب العاملين وتقييم أدائهم:

بتحليل الباحث لنتائج التحليل الإحصائي الوصفي "وفقاً للتوزيع التكراري النسبي" بشأن المتغير التجميعي الفرعي الثالث: تنمية وتدريب العاملين وتقييم أدائهم يتضح الإتفاق بإجماع الآراء على عدم الموافقة على تغطية تقارير الرقابة علي الأداء الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات لهذا الجانب وعدم تضمينها مؤشرات قياس مدى فعالية وكفاءة واقتصادية أدائه؛ حيث بلغت نسب الإجابة (١٠٠٪ غير موافق على الإطلاق) للعناصر الأربعة الأولى من المتغير التجميعي الفرعي الثالث، بينما بلغت نسب الإجابة (٢٥٪ موافق جداً، ٧٥٪ غير موافق على الإطلاق) للعنصر الخامس والأخير للمتغير. كما بلغت قيمة "المنوال" القيمة الأكثر تكراراً (على مستوى العناصر الخمسة المكونة للمتغير التجميعي الفرعي الثالث؛ وعلى مستوى إجمالي المتغير التجميعي الفرعي الثالث) " ١ " والتي تعبر عن الإجابة بغير موافق على الإطلاق.

أسفرت نتائج التحليل الإحصائي الوصفي وفقاً للمقاييس الإحصائية الوصفية الأخرى عن الاتجاه العام نحو "غير موافق على الإطلاق" حيث بلغ المتوسط الحسابي نحو ١,٢ (والذي تمثل قيمته في ميزان تقديرات ليكرت الخماسي غير موافق بشدة) كأحد مقاييس النزعة المركزية بما يتفق ونتائج التوزيع التكراري النسبي؛ وهذا يؤكد على عدم تغطية تقارير الرقابة علي الأداء الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات لمهام إدارة الموارد البشرية بشأن تنمية وتدريب العاملين وتقييم أدائهم وعدم تضمينها مؤشرات قياس فعاليتها وكفاءتها واقتصاديتها - وفقاً لرأي هؤلاء - وبلغت قيمة التباين نحو ١,٢٤ ، والانحراف المعياري نحو ٠,٣٥٢ ، ومعامل الاختلاف نحو ٠,٢٩٣ وهي بصفة عامة مقاييس تشتت ذات قيم منخفضة؛ مما يشير إلي أن آراء المستقصى

د. هشام زغلول إبراهيم

منهم مجتمعة أقل تشتتاً؛ وأكثر اتفاقاً على عدم تغطية تقارير ومؤشرات الرقابة لهذه الجوانب؛ حيث اتجهت نسب الإجابات نحو غير موافق على الإطلاق (باستثناء الرأي موافق بنسبة إجابة ٢٥ % للعنصر الخامس من المتغير). حيث خلت هذه التقارير الرقابية من ملاحظات بشأن:

- مدى كفاية إجراءات وخطط التعامل تجاه الأفراد ذوي الأداء المتميز وتجاه جوانب الضعف التي أسفرت عنها نتائج تقييم أداء العاملين، وشكاوى وتظلمات العاملين بشأن هذه النتائج.
- مدى تلبية البرامج التدريبية لاحتياجات المتدربين والجهة الخاضعة للرقابة.

بينما يرجع الرأي موافق بنسبة إجابة ٢٥ % إلى توفير بعض تقارير الرقابة على الأداء الصادرة عن بعض القطاعات بعض المؤشرات على سبيل الحصر بشأن عدد البرامج والدورات التدريبية وعدد المتدربين، وتطورها مقارنة بالعام السابق، ومدى تحقيقها للمستهدفات الموضوعية بالخطوة؛ وإجمالي تكلفة الدورة التدريبية، ومتوسط تكلفة المتدرب. فضلاً عن مؤشرات بشأن الإنتاجية: إنتاجية الجنيه / أجر، إنتاجية العامل بإستخدام الناتج، وإستخدام عوامل الإنتاج. ويرى الباحث أن هذه المؤشرات لا تعبر وحدها عن تنمية وتدريب العاملين الأمر الذي يحول دون تغطية تقارير الرقابة على الأداء الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات لجانب تنمية وتدريب العاملين وتقييم أدائهم كأحد مهام إدارة الموارد البشرية ودون تضمينها مؤشرات قياس فعالية وكفاءة واقتصادية هذه المهمة.

(الجهاز المركزي للمحاسبات، قطاع الصناعات الكيماوية والغزل والنسيج، ٢٠٢١)، (الجهاز المركزي للمحاسبات، قطاع التجارة الخارجية والفطن والسياحة والفنادق، ٢٠٢١)، (الجهاز المركزي للمحاسبات، قطاع خدمات ثقافية وإعلامية، ٢٠٢١)

أسفرت نتائج التحليل الإحصائي الوصفي وفقاً للمقاييس الإحصائية الوصفية الأخرى بشأن المتغير التجميعي الإجمالي عن الاتجاه العام نحو "غير موافق على الإطلاق" حيث بلغ المتوسط الحسابي نحو ١,٢٠٨ (والذي تمثل قيمته في ميزان تقديرات ليكرت الخماسي غير موافق بشدة) كما بلغت قيمة "المنوال" القيمة الأكثر تكراراً " ١ " (وتعبر عن الإجابة بغير موافق على الإطلاق) باعتبارهما من مقاييس النزعة المركزية؛ وهذا يؤكد على عدم تغطية تقارير الرقابة على الأداء "مراجعة الأداء" الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات لمهام إدارة الموارد البشرية في جوانبها الثلاثة وعدم تضمينها لمؤشرات (مالية وغير مالية) لقياس هذه المهام - وفقاً لرأي هؤلاء - وبلغت قيمة التباين نحو ٠,٤٣، والانحراف المعياري نحو ٠,٢٠٨، ومعامل الاختلاف نحو ٠,١٧٢، وهي بصفة عامة مقاييس تشتت ذات قيم منخفضة جداً؛ مما يشير إلى أن آراء المستقصى منهم مجتمعة أقل تشتتاً؛ وأكثر اتفاقاً على عدم تغطية تقارير ومؤشرات رقابة الأداء لهذه الجوانب.

د. هشام زغلول إبراهيم

في ضوء ما تقدم يتضح مايلي:

- قبول صحة الفرض الإحصائي الفرعي الثالث بدرجة عالية نسبياً " فرض العدم" القائل ب" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توافر مؤشرات قياس فعالية وكفاءة واقتصادية أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة للرقابة" وبين تقارير الرقابة علي الأداء الصادرة عن أنظمة مراجعة الأداء المطبقة من جانب الجهاز المركزي للمحاسبات.
- وعلى إثر هذه النتيجة؛ يمكن للباحث الإجابة على التساؤل الفرعي الثالث للبحث القائل ب" مدى تضمين تقارير الرقابة علي الأداء الصادرة عن أنظمة مراجعة الأداء المطبقة من جانب الجهاز المركزي للمحاسبات مؤشرات قياس فعالية وكفاءة واقتصادية أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة للرقابة"؟ بعدم كفاية تقارير الرقابة على الأداء الصادرة عن أنظمة مراجعة الأداء المطبقة بشأن توفير مؤشرات قياس فعالية وكفاءة واقتصادية أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة للرقابة".

٣- نتائج وتوصيات البحث ودراسات وأبحاث مقترحة.

٣/١ نتائج البحث.

على إثر ما أسفرت عنه نتائج التحليل الإحصائي من درجة ثبوت صحة فروض البحث الفرعية الثلاثة؛ ودرجة قبول الفروض الإحصائية الفرعية الثلاثة؛ توصل الباحث إلى نتيجة مضمونها:

- قبول الفرض الإحصائي الرئيس القائل: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين منهجية الرقابة على أداء إدارة الموارد البشرية وبين أنظمة مراجعة الأداء المطبقة من جانب الجهاز المركزي للمحاسبات".
- وعلى إثر هذه النتيجة؛ يمكن للباحث الإجابة على التساؤل الرئيس للبحث القائل ب" مدى كفاية ممارسات المراجعة الخارجية المؤداة من جانب الجهاز المركزي للمحاسبات - أنظمة مراجعة الأداء المطبقة- بشأن توفير منهجية لرقابة أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة (الجهات الخاضعة للرقابة)؟" بعدم كفاية ممارسات المراجعة الخارجية المؤداة من جانب الجهاز المركزي للمحاسبات وقصور أنظمة مراجعة الأداء المطبقة بشأن توفير منهجية للرقابة على أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة للرقابة".

د. هشام زغلول إبراهيم

٢/٣ توصيات البحث.

في ضوء ما تقدم يوصى الباحث مايلي:

■ القانمون على أمر الجهاز المركزي للمحاسبات:

- السعي نحو الحصول على تفويض قانوني يضمن تركيز أكبر على مراجعة أداء إدارة الموارد البشرية.
- تضمين الأطر والأدلة الرقابية المُنظمة للرقابة على الأداء وتقارير الرقابة على الأداء "مراجعة الأداء" الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات مؤشرات قياس فعالية وكفاءة واقتصادية أداء إدارة الموارد البشرية بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة للرقابة".
- تضمين الأطر والأدلة الرقابية المُنظمة للرقابة على الأداء "مراجعة الأداء" الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات إرشادات أكثر تفصيلاً لمراجعة أداء إدارة الموارد البشرية.

■ السلطة التشريعية ممثلة في مجلس النواب:

- الموافقة على إجراء تعديلات على نصوص قانون الجهاز المركزي للمحاسبات بشأن اختصاصات الجهاز في مجال مراجعة الأداء لتستوعب رقابة أداء إدارة الموارد البشرية.

٣/٣ دراسات وأبحاث مقترحة:

- في ضوء ما انتهى إليه البحث من نتائج؛ يعتقد الباحث بأهمية اتجاه الباحثين نحو البحث والدراسة في الموضوعات التالية:
- نحو نموذج مقترح لرقابة الجهاز المركزي للمحاسبات على كفاءة أداء إدارة الموارد البشرية بالجهات الخاضعة للرقابة.
 - قياس فعالية وكفاءة واقتصادية إدارة الموارد البشرية بالجهات الخاضعة لرقابة الجهاز المركزي للمحاسبات "دراسة حالة".
 - نحو مؤشرات لتقويم أداء إدارة الموارد البشرية بالجهات الخاضعة لرقابة الجهاز المركزي للمحاسبات.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- ١- أحمد إبراهيم حسن إبراهيم، (٢٠٢٠)، نموذج مقترح لحوكمة الموارد البشرية في المنظمات العربية، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، تم استلام البحث ديسمبر ٢٠١٩، قبل للنشر سبتمبر ٢٠٢٠، وسيتم نشره ديسمبر ٢٠٢٢، المجلد (٤٢)، العدد (٣): ٣٥-٥١.
- ٢- الجهاز المركزي للمحاسبات، (١٩٩١)، النماذج والمؤشرات الخاصة بقطاع الصناعة وفقاً للإطار العام لتقويم الأداء المطور، الإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقويم الأداء لقطاعات الإنتاج السلعي، قطاع الصناعة، القاهرة، مايو: ١-١٦.
- ٣- _____، (١٩٩١)، قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم (١٣٠٤) لسنة ١٩٩١ بشأن النماذج والمؤشرات الخاصة بتقويم الأداء. القاهرة: ١-٢.
- ٤- _____، (٢٠٠٥)، دليل المراجع في مجال تحقيق الرقابة على الأداء للمنشآت ذات النشاط الاقتصادي والإنتاجي والخدمي؛ - المجلد الثاني، القاهرة: ١-٩٠.
- ٥- _____، (٢٠١٦)، دليل رقابة الأداء وفقاً لمنهجية الإنتوساي، القاهرة: ١-١٨٦.
- ٦- _____، (٢٠٢١)، التقرير السنوي لمتابعة وتقويم أداء هيئة النقل العام للعام المالي ٢٠٢٠/٢٠٢١، الإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقويم الأداء لقطاعات الخدمات العامة، قطاع النقل الداخلي، القاهرة.
- ٧- _____، (٢٠٢١)، التقرير السنوي لمتابعة وتقويم أداء الشركة القابضة لمصر للطيران للعام المالي ٢٠٢٠/٢٠٢١، الإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقويم الأداء لقطاعات الخدمات العامة، قطاع النقل الخارجي، القاهرة.
- ٨- _____، (٢٠٢١)، التقرير السنوي لمتابعة وتقويم أداء الخدمات التعليمية بجامعة الأزهر، للعام المالي ٢٠٢٠/٢٠٢١، الإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقويم الأداء لقطاعات الخدمات العامة، قطاع البحث العلمي والأزهر، القاهرة.
- ٩- _____، (٢٠٢١)، التقرير السنوي لمتابعة وتقويم أداء الخدمات التعليمية بالمعاهد الأزهرية، للعام المالي ٢٠٢٠/٢٠٢١، الإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقويم الأداء لقطاعات الخدمات العامة، قطاع البحث العلمي والأزهر، القاهرة.
- ١٠- _____، (٢٠٢١)، التقرير السنوي لمتابعة وتقويم أداء الخدمات التعليمية بالتعليم العام للعام المالي ٢٠٢٠/٢٠٢١، الإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقويم الأداء لقطاعات الخدمات العامة، قطاع الخدمات التعليمية، القاهرة.
- ١١- _____، (٢٠٢١)، التقرير السنوي لمتابعة وتقويم أداء مؤسسات رعاية وتأهيل المعاقين ذهنياً والنتقيف الفكري للعام المالي ٢٠٢٠/٢٠٢١، الإدارة المركزية

- متابعة تنفيذ الخطة وتقويم الأداء لقطاعات الخدمات العامة، قطاع خدمات اجتماعية وشباب ورياضة، القاهرة.
- ١٢- _____، (٢٠٢١)، التقرير السنوي لمتابعة متابعة وتقويم أداء خدمات الرعاية المقدمة للمدن الجامعية التابعة للجامعات الحكومية للعام المالي ٢٠٢٠/٢٠٢١، الإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقويم الأداء لقطاعات الخدمات العامة، قطاع جامعات وتعليم عالي، القاهرة.
- ١٣- _____، (٢٠٢١)، التقرير السنوي لمتابعة وتقويم أداء وحدات رعاية الأمومة والطفولة للعام المالي ٢٠٢٠/٢٠٢١، الإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقويم الأداء لقطاعات الخدمات العامة، قطاع الخدمات الصحية والوقائية، القاهرة.
- ١٤- _____، (٢٠٢١)، التقرير السنوي لمتابعة وتقويم أداء المستشفيات والوحدات والمراكز الجامعية التابعة للمجلس الأعلى للجامعات للمستشفيات الجامعية للعام المالي ٢٠٢٠/٢٠٢١، الإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقويم الأداء لقطاعات الخدمات العامة، قطاع مستشفيات جامعية، القاهرة.
- ١٥- _____، (٢٠٢١)، التقرير السنوي لمتابعة تنفيذ وتقويم أداء الشركات التابعة العاملة في مجال السياحة والفنادق للعام المالي ٢٠٢٠/٢٠٢١، الإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقويم الأداء لقطاعات الاقتصاد، قطاع التجارة الخارجية والقطن والسياحة والفنادق، القاهرة.
- ١٦- _____، (٢٠٢١)، التقرير السنوي لمتابعة وتقويم أداء الشركات التابعة العاملة في مجال الغزل والنسيج والملابس للعام المالي ٢٠٢٠/٢٠٢١، الإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقويم الأداء لقطاعات الإنتاج والمشروعات القومية، قطاع الصناعات الكيماوية والغزل والنسيج، القاهرة.
- ١٧- _____، (٢٠٢١)، التقرير السنوي لمتابعة وتقويم أداء المركز الثقافي القومي للعام المالي ٢٠٢٠/٢٠٢١، الإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقويم الأداء لقطاعات الخدمات العامة، قطاع خدمات ثقافية وإعلامية، القاهرة.
- ١٨- _____، (٢٠٢١)، الهيكل التنظيمي للإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقويم الأداء لقطاعات الخدمات العامة، قطاع المكتب الفني، القاهرة.
- ١٩- _____، (٢٠٢١)، الهيكل التنظيمي للإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقويم الأداء لقطاعات الإنتاج والمشروعات القومية، قطاع المكتب الفني، القاهرة.
- ٢٠- _____، (٢٠٢١)، الهيكل التنظيمي للإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقويم الأداء لقطاعات الاقتصاد، قطاع المكتب الفني، القاهرة.

- ٢١- جمهورية مصر العربية، (١٩٩٨)، القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ المعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ بشأن إصدار قانون الجهاز المركزي للمحاسبات، الهيئة العامة للمطابع الأميرية، القاهرة: ١-١٥.
- ٢٢- سهى عبد المنعم، (٢٠٢١)، أثر كفاءة وفاعلية إدارة الموارد البشرية على الرضاقة التنظيمية في قطاع البنوك الحكومية بمصر: دراسة تطبيقية على بنك القاهرة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (٥١)، العدد (١): ٦٣٦-٥٧٥.
- ٢٣- كمال مولوج وإسماعيل مولوج، (٢٠١٨)، أثر تدقيق الموارد البشرية في تحسين إدارة الموارد البشرية - دراسة ميدانية، بحث مقدم لفعاليات الأعمال الكاملة للمؤتمر العلمي الثاني عشر بعنوان التدريب من أجل التشغيل والتنمية ٩-١٠ ديسمبر ٢٠١٨، جامعة بنى سويف كلية الآداب بالتعاون مع وزارة القوى العاملة والهجرة: ٧٠٠-٧١٦.
- ٢٤- لعلى نورية، (٢٠١٧)، تدقيق إدارة الموارد البشرية: رسم للإطار والمنهج الممارس، المجلة الجزائرية للموارد البشرية، المجلد (٢)، العدد (١): ٣٩-٥٢.

ثانياً: المراجع الإنجليزية:

- 1- Acharya, S., Nigam, R. & Mishra, S. (2020). Mapping Human Resource Audit System in the Vuca World: An Empirical Study on Perception of HR Managers in Maharashtra", International Journal of Science and Research (IJSR), Vol. 9, Issue (6): 1133-1138.
- 2- Ahammad, T. (2017). Personnel Management to Human Resource Management (HRM): How HRM Functions?, Journal of Modern Accounting and Auditing, Vol. 13, No.(9): 412-420.
- 3- Akbar, W. & Saleem, F. (2015). Evaluation the Role of Hr Audit in Organization Effectiveness: Evidence from Banking Sector in Karachi-Pakistan", European Journal of Business and Management. Vol.7, No. (22): 149-161.
- 4- Al-Kassar, T. (2016). An Investigation of Performance Audit Role on The System of Government Revenues (Iraq Case) , European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research ,Vol. 4, No .(5) :73-89.
- 5- Alwehabie, A. M. (2017). Criteria for Measuring the Efficiency and Effectiveness of Human Resources Management Strategy and its Relation to Institutional Performance at Al Rajhi Bank at Al Qassim in Saudi Arabia from the Employees' Point of View, International Journal of Business and

-
-
- Management, Published by Canadian Center of Science, and Education, Vol. 12, No. (10) :111-120.
- 6- Armstrong, M. & Taylor, S. (2020). Armstrong's Handbook of Human Resource Management", London: Kogan Pag Limited.
 - 7- Andrianto, N., Sudjali, I.P. & Karunia, R. L. (2021). Assessing the development of performance audit methodology in the supreme audit institution: The case of Indonesia, Jurnal Tata Kelola Dan Akuntabilitas Keuangan Negara, Vol. 7, No. (1):19-38.
 - 8- Boiywo, J., Kamau, J. G. & Kipro, S. (2018). Effect Of External Audit Outcomes On Financial Performance Of County Government Of Nakuru, Kenya , International Journal of Business Management and Processes (IJBMP), Vol. 4. Issue No.(2): 182-190.
 - 9- Burkhart, N. & Goldman, A. (2013). Performance Audits, Project Proposal, AICPA Standards or Guidance for Performance Audits, ASB Meeting, May7-9:1-22.
 - 10- Cicek, H. G. & Dikmen, S. (2021). External Audit and Fiscal Transparency: An Empirical Analysis , Public Administration Issues, Special Issue I. presented at the 34th International Public Finance Conference (Antalya/Turkey) held between April 24–27, 2019: 7-26.
 - 11- Damaris, G., Mukulu, E. & Josphat, K. (2016). Human Resource Audit And Its Influence On Service Delivery In State Corporations In Kenya, International Journal of Education and Research. Vol. 4, No. (2) : 315-328.
 - 12- Daujotaitė, D & Mačerinskienė, I (2008). Development of Performance Audit in Public Sector, The 5th International Scientific Conference, Business & Management 16-17 May, Faculty of Business Management, Vilnius Technical University, Lithuania:177-185.
 - 13- Demeke, T. T. (2020). Determinants of External Audit Effectiveness: The Case of Amhara National Regional State Bureaus", International Journal of Economy, Energy and Environment, Vol. 5, No. (6): 90-95.
 - 14- Desmedt, et al. (2017). "Impact of performance audit on the Administration: A Belgian study (2005-2010), Managerial Auditing Journal, Vol. 32, No.(3): 251-275.

-
-
- 15- Eze, N. M. (2015). Value For Money Audit: An Accountability Tool in The Nigeria Public Sector, International Journal of Economics, Commerce & Management, Vol. III, Issue No. (6) :1537-1544.
 - 16- Inácio, H. & Cumbe, L. L. (2018). The impact of external audit on The accountability of the common fund of the Mozambique National Institute of Statistics, Managerial Auditing Journal , Vol. 33 No. (6/7): 538-557.
 - 17- International Organization of Supreme Audit Institutions," INTOSAI" (2013). Intosai: 60 Years. Special Issue, General Secretariat, Austrian Court of Audit, Vienna,: 1-588.
 - 18- International Organization of Supreme Audit Institutions, "INTOSAI" (2019). The International Standards of Supreme Audit Institutions "ISSAIs", ISSAI 100" Fundamental Principles of Public-Sector Auditing, Framework of Professional Pronouncements (IFPP) , INTOSAI , Vienna:1-19.
 - 19- International Organization of Supreme Audit Institutions," INTOSAI", (2019). The International Standards of Supreme Audit Institutions "ISSAIs", ISSAI 300" Fundamental Principles of Performance Auditing", Framework of Professional Pronouncements (IFPP), INTOSAI, Vienna:1-20.
 - 20- Joshua, F. A. (2019). Assessment of the Role and Functions of Human Resources Department in Small and Medium Scale Enterprise Companies in Ile - Ife, Osun , Journal of Human Resource Management, Vol. 7, No. (2) :32-40.
 - 21- Karabayev, E. B. et al. (2021). The Role of External Public Audit in Ensuring the Financial Stability of the Budgets of Developing Countries, Public Policy And Administration, Vol. 20, No. (1) :108-117.
 - 22- Kulkarni, M., Pandit, A. & Samanta, I. (2017). Operational Auditing of Hospitals ", International Education & Research Journal, Vol. 3, Issue (10) : 14-17.
 - 23- Kumari, S. (2017). HR Audit: An Emerging Tool of Human Resource Management, International Journal of Business Administration and Management, Vol. 7, No. (1):195-209.

-
-
- 24- Moynagh, W. D. & Morash, E. M. (2010). Proficiency Requirements for Comprehensive Auditing: A Guide for Practitioners", Canadian Cataloguing in Publication Data, Ottawa, Canada,: 1-67.
 - 25- Munene, L. W. , Njangiru, M. J. & Ngungu, S.W. (2016). Effect of Auditing on Financial Performance of Water and Sanitation Company in Kirinyaga County, Kenya, Journal of Finance and Accounting, Vol. 4, No. (5) : 271-284.
 - 26- O'riordan, J. (2017). The Practice Of Human Resource Management, Research Paper, State Of The Public Service Series, An Foras Riaracháin: Institute Of Public Administration "IPA",:1-23.
 - 27- Office of the Auditor General, Asian Organization of Supreme Audit Institutions (2012). Performance Auditing Guide", Babarmahal, Nepal : 1-144.
 - 28- Oza, S. M. (2020). Impact Of Human Resource Audit Practices On The Performance Of Employees: A Study Of It Professionals In Gujarat", European Journal of Molecular & Clinical Medicine. Vol. 7, Issue (8): 4895-4909.
 - 29- Rapoori, J. & Reddy, P. R. (2018). A Theoretical Outline of Human Resource Audit ,International Journal of Management Studies. Vol. V, Issue 4(3) :86-91.
 - 30- Singh, A. (2019). Impact of Human Resource Audit on Employee Efficiency and Effectivity: An Analysis in Service Sector Organization ,International Journal of Science and Research (IJSR). Vol. 8 Issue (2): 1664-1666.
 - 31- Tatjana, B., Bileviciutė, E. & Parazinskaite, G. (2015). Innovative Trends In Human Resources Management, Economics & Sociology, Vol. 8, No. (4) : 94-109.
 - 32- Torres, Lourdes, Yetano, Ana & Pina, Vicente (2016). Are Performance Audit Useful? A Comparison of EU Practice, Administration & Society, July:1-32.
 - 33- Zinyama, T. (2013). Efficiency and Effectiveness in Public Sector Auditing: An Evaluation of the Comptroller & Auditor General's Performance in Zimbabwe from 1999 to 2012, International Journal of Humanities & Social Science, Vol. 3 No.(7):267-282.

د. هشام زغول إبراهيم

جدول رقم (٤)*

التوصيف الإحصائي: لآراء السادة رؤساء القطاعات بشأن مدى تضمين قانون الجهاز المركزي للمحاسبات نصوص داعمة لمراجعة أداء إدارة الموارد البشرية، ومدى إحتواء الأطر والأدلة الرقابية المُنظمة ذات الصلة على مؤشرات قياس فعالية وكفاءة واقتصادية أدائها بالوحدات العامة "الجهات الخاضعة للرقابة"

الدرجة الموافقة	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	التباين	المنوال	المتوسط	مدى الموافقة					الفرض
						إجمالي	لا	إلى حد ما	نعم	الإختيار	
إلى حد ما	,٣٩٧	,٦٨٣	,٤٦٧	٢	١,٧١٩	٣٢	١٣	١٥	٤	التكرارات	الفرض الإحصائي الأول - يتضمن قانون الجهاز نصوص داعمة لمراجعة أداء إدارة الموارد البشرية.
						%١٠٠	%٤٠,٦	%٤٦,٩	%١٢,٥	النسبة	
إلى حد ما	,٢١٩	,٣٩٧	,١٥٧	٢	١,٨١٣	٣٢	٦	٢٦	-	التكرارات	الفرض الإحصائي الثاني - تحتوي الأطر والأدلة الرقابية مؤشرات قياس فعالية وكفاءة واقتصادية أداء إدارة الموارد البشرية.
						%١٠٠	%١٨,٨	% ٨١,٢	-	النسبة	

*الجدول من إعداد الباحث من واقع نتائج التحليل الوصفي لبيانات الاستقصاء.

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م ٣، ع ٢٤، ج ٢، يوليو ٢٠٢٢)

د. هشام زغلول إبراهيم

جدول رقم (٥)*

التوصيف الإحصائي: لآراء السادة رؤساء القطاعات بشأن مدى تضمين تقارير مراجعة الأداء الصادرة عن الجهاز المركزي للحسابات مؤشرات لقياس فعالية

وكفاءة واقتصادية أداء إدارة الموارد البشرية " الفرض الإحصائي الفرعي الثالث"

معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	التباين	المتوال	المتوسط	درجة الموافقة	غير موافق على الإطلاق		غير موافق		محايد		موافق		موافق جداً		مدى تغطية تقارير الرقابة علي الأداء لمهام إدارة الموارد البشرية ومدى تضمينها لمؤشرات (مالية وغير مالية) لقياس هذه المهام. ويضم الأسئلة: - مدى وجود خطة بشأن احتياجات الجهة من الأفراد. - مدى حاجة الجهة لشغل الوظائف المعلنة. - مدى انطباق معايير الاختيار على المعينين.	
						%	تكرارات	%	تكرارات	%	تكرارات	%	تكرارات	%	تكرارات		
١,٠٣٦٦	٠,٩٦٥١	٠,٩٣١	١	١,٦٨٧	غير موافق	٦٥,٦	٢١	-	-	٣٤,٥	١١	-	-	-	-	-	-
٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	١	١,٠	موافق	١٠٠	٣٢	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
٠,٥٣٨	٠,٦٧٢	٠,٤٥٢	١	١,٢٥	على الإطلاق	٨٧,٥	٢٨	-	-	١٢,٥	٤	-	-	-	-	-	-
٠,٣٦٥	٠,٤٧٩	٠,٢٢٩	١	١,٣١٢	غير موافق على الإطلاق												
٠,٥٣٨	١,٠٠٨	١,٠١٦	١	١,٨٧٥	غير موافق	٥٦,٣	١٨	-	-	٤٣,٧	١٤	-	-	-	-	-	-
٠,٤٨٥	٠,٥٣٠	٠,٢٨١	١	١,٠٩٣	غير موافق	٩٦,٩	٣١	-	-	-	-	٣,١	١	-	-	-	-
٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	١	١,٠	على الإطلاق	١٠٠	٣٢	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	١	١,٠	على الإطلاق	١٠٠	٣٢	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	١	١,٠	على الإطلاق	١٠٠	٣٢	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	١	١,٠	على الإطلاق	١٠٠	٣٢	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
٠,١٧٤	٠,٢٠٥	٠,٠٤٢	١	١,١٦٢	غير موافق على الإطلاق												

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م ٣، ٢٤، ٢٤، يوليو ٢٠٢٢)

د. هشام زغول إبراهيم

تابع جدول رقم (٥)*

التوصيف الإحصائي: لآراء السادة رؤساء القطاعات بشأن مدى تضمين تقارير مراجعة الأداء الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات مؤشرات لقياس فعالية وكفاءة واقتصادية أداء إدارة الموارد البشرية

معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	التباين	المتوسط	المتوسط	درجة الموافقة	غير موافق على الإطلاق		غير موافق		محايد		موافق		موافق جداً		مدى تغطية تقارير الرقابة على الأداء لمهام إدارة الموارد البشرية ومدى تضمينها لمؤشرات (مالية وغير مالية) لقياس هذه المهام. ويضم الأسئلة: - مدى كفاية خطط التعامل مع كل من: • جوانب الضعف وفقاً لنتائج تقييم أداء العاملين. • الأفراد ذوو الأداء المتميز وفقاً لنتائج تقييم أداء. • شكاوى العاملين بشأن نتائج تقييم أدائهم. - مدى تلبية البرامج التدريبية لاحتياجات المتدربين والجهة. - مدى تنفيذ البرامج التدريبية وفقاً لما تم تخطيطه. المتغير التجميعي ٣: تنمية وتدريب العاملين وتقييم أدائهم الاتجاه العام للمتغير التجميعي الإجمالي
						%	تكرارات	%	تكرارات	%	تكرارات	%	تكرارات	%	تكرارات	
٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	١	١,٠	غير موافق على الإطلاق	١٠٠	٣٢	-	-	-	-	-	-	-	-	
٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	١	١,٠	غير موافق على الإطلاق	١٠٠	٣٢	-	-	-	-	-	-	-	-	
٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	١	١,٠	غير موافق على الإطلاق	١٠٠	٣٢	-	-	-	-	-	-	-	-	
٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	١	١,٠	غير موافق على الإطلاق	١٠٠	٣٢	-	-	-	-	-	-	-	-	
٠,٨٧٨	١,٧٦٠	٣,٠٩٧	١	٢,٠	غير موافق	٧٥	٢٤	-	-	-	-	-	-	٢٥	٨	
٠,٢٩٣	٠,٣٥٢	,١٢٤	١	١,٢	غير موافق على الإطلاق											
٠,١٧٢	٠,٢٠٨	,٠٤٣	١	١,٢٠٨	غير موافق على الإطلاق											

*الجدول من إعداد الباحث من واقع نتائج التحليل الوصفي لبيانات الاستقصاء.

"Evaluation of External Audit Practices for Human Resource Management Tasks in Public Entities"

Dr. Hesham Zaghoul Ibrahim

Abstract:

The main objective of the research is to study and evaluate external audit practices performed by the Accountability State Authority - more specifically applied Performance Audit Systems - and to reflect to what extent they provide a methodology for monitoring human resources management performance in public units "Entities under audit". In order to achieve the objective of the research, the researcher relied on studying all research population. which is represented in the three Central Departments responsible for / in charge of monitoring performance, "performance audit" in the Accountability State Authority, and Their number is three Central Departments. The research relied on several methods for data collection, the most important of which are: Academic Studies, Examination and Auditing, and Survey based on Personal Interviews. The data produced by the survey lists were processed using SPSS - Version 20. The research reached a conclusion, which is: Acceptance of the main statistical hypothesis that says: " There is no statistically significant relationship between the methodology of monitoring human resources management performance and performance audit systems applied by the Accountability State Authority". Based on this result; The answer to the research question was "the inadequacy of external audit practices performed by the Accountability State Authority - the applied performance audit systems - regarding the provision of a methodology for monitoring human resources management performance in public units " Entities under audit ". The researcher recommends the Accountability State Authority Officials to seek a legal mandate that ensures greater focus on auditing human resources management performance; to include indicators to measure the effectiveness, efficiency and economic of the human resources management performance in public units " Entities under audit "; performance audit reports and frameworks and control manuals - regulating performance control issued by the Accountability state authority - In addition, to include the regulatory frameworks and manuals more detailed guidelines for auditing human resource department performance.

Keywords: External Audit, Public External Audit, Public External Performance Audit, Accountability State Authority, Human Resource Management Performance Audit.